

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Mezinárodní pronájem pracovních sil

International Hiring Out of Labour

Student: Bc. Michal Hlaváč
Vedoucí diplomové práce: Ing. Yveta Pšenková, Ph.D.

Ostrava 2018

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Michal Hlaváč**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: **Mezinárodní pronájem pracovních sil
International Hiring Out of Labour**
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Český daňový systém a mezinárodní dvojí zdanění
 3. Teoretické vymezení institutu mezinárodního pronájmu pracovních sil
 4. Praktická aplikace pronájmu pracovních sil
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 360 s. ISBN 978-80-7552-688-5.
RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*. Olomouc: ANAG, 2012. 368 s. ISBN 978-80-7263-732-4.
SCHELLEKENS, Marnix, ed. *European Tax Handbook 2017*. Amsterdam: IBFD, 2017. 1164 s. ISBN 978-90-8722-407-3.


Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Yveta Pšenková, Ph.D.**

Datum zadání: 24.11.2017

Datum odevzdání: 27.04.2018




Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracoval samostatně a uvedl v ní veškerou použitou literaturu. Veškeré přílohy, které mi byly dány k dispozici, jsem samostatně upravil a doplnil.“

V Ostravě dne 27. 4. 2018

A handwritten signature in blue ink, consisting of a stylized 'M' followed by a horizontal line and a small flourish.

Bc. Michal Hlaváč

Obsah

1	Úvod	5
2	Český daňový systém a mezinárodní dvojí zdanění	7
2.1	Český daňový systém.....	7
2.1.1	Přímé daně	8
2.1.2	Nepřímé daně.....	15
2.2	Mezinárodní dvojí zdanění	17
2.2.1	Daňové rezidentství	18
2.2.2	Zdroj příjmů.....	19
2.2.3	Stálá provozovna	20
2.2.4	Mezinárodní dvojí zdanění příjmů	22
2.2.5	Vznik dvojího zdanění.....	23
2.2.6	Nástroje pro zamezení dvojího zdanění.....	25
2.2.7	Zápočet daně.....	27
2.2.8	Vynětí příjmů ze zdanění.....	31
2.2.9	Zahrnutí zaplacené daně v zahraničí do daňově uznatelných nákladů	35
2.2.10	Rozbor Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku	35
3	Teoretické vymezení institutu mezinárodního pronájmu pracovních sil	40
3.1	Charakteristické rysy mezinárodního pronájmu pracovních sil	40
3.1.1	Mezinárodní pronájem pracovních sil a kritéria pro jeho určení.....	41
3.1.2	Ekonomický zaměstnavatel.....	42
3.1.3	Vyplácení odměn pronajatým zaměstnancům	42
3.1.4	Právní rámec mezinárodního pronájmu pracovních sil	43
3.2	Daňové konsekvence režimu mezinárodního pronájmu pracovních sil.....	43
3.2.1	Daň z příjmů ze závislé činnosti	44
3.2.2	Daňové přiznání a roční zúčtování daně u pronajatých zaměstnanců	46
3.2.3	Daň z příjmů právnických osob.....	47
3.2.4	Povinnosti ekonomického zaměstnavatele	47
3.2.5	Povinnosti právního zaměstnavatele.....	48
3.3	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	48
3.3.1	Sociální zabezpečení.....	49

3.3.2	Koordinace sociálního zabezpečení.....	49
3.3.3	Sociální zabezpečení v souvislosti s mezinárodním pronájmem pracovních sil	49
3.3.4	Zdravotní pojištění.....	52
4	Praktická aplikace pronájmu pracovních sil	54
4.1	Předpoklady	54
4.2	Aplikace mezinárodního pronájmu pracovních sil	55
4.3	Mezinárodní pronájem pracovních sil z pohledu společnosti Matka s.r.o.	58
4.3.1	Daňové aspekty	58
4.3.2	Povinnosti společnosti Matka s.r.o. v oblasti sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	59
4.3.3	Právní aspekty	60
4.4	Mezinárodní pronájem pracovní síly z pohledu společnosti Dcerka s.r.o.	61
4.4.1	Daňové aspekty	61
4.4.2	Povinnosti společnosti Dcerka s.r.o. v oblasti sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	64
4.4.3	Právní aspekty	64
4.5	Mezinárodní pronájem pracovní síly z pohledu pronajatých zaměstnanců	64
4.5.1	Daňové aspekty	65
4.5.2	Povinnosti pronajatých zaměstnanců v oblasti sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	65
4.5.3	Kalkulace odvodů a daňové povinnosti pronajatého zaměstnance Tomáše Čecha	65
5	Závěr.....	69
	Seznam použité literatury	71
	Seznam zkratk.....	73
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

V dnešní době má globalizace světové ekonomiky rostoucí tendenci a dochází tak tedy často v oblasti mezinárodního obchodu ke spolupráci mezi společnostmi z různých států světa, a to nejen v oblasti zboží a služeb, ale také v oblasti mezinárodního zaměstnávání. Počet migrujících osob za zaměstnáním v posledních letech značně vzrostl, a to nejen v rámci Evropské Unie (dále také „EU“).

Jednou ze základních svobod, které jsou součástí práva EU je volný pohyb osob v rámci EU. Společně s touto základní svobodou se tedy začalo zvyšovat využívání různých možností mezinárodního zaměstnávání. Ačkoli je občanům EU povoleno se volně pohybovat v rámci EU a pracovat v jiných členských státech za stejných podmínek jako mají občané těchto států, je s touto problematikou spojena řada problémů, které vyplývají z rozdílných právních úprav jednotlivých států.

Jednou z alternativ vysílání zaměstnanců do členských států EU je institut mezinárodní pronájem pracovní síly (dále také „MPPS“). Dalšími alternativami jsou např. vysílání zaměstnanců prostřednictvím poskytování služeb nebo také přímé zaměstnávání cizinců. Každá alternativa zaměstnávání má však jiné dopady na zaměstnavatele, a především také na samotné zaměstnance. Při výběru vhodného režimu vyslání zaměstnanců je tedy potřeba posoudit všechny aspekty, které jsou s jednotlivými režimy spojené a následně je správně vyhodnotit.

Diplomová práce bude zaměřena na mezinárodní pronájem pracovních sil. Velmi často bývá tato struktura vyslání využívána mezi mateřskými a dceřinými společnostmi při rozšiřování zahraniční působnosti. Zaměstnanci s patřičnými zkušenostmi mohou být velkým přínosem při implementaci projektů v zahraničí, kde jsou takové projekty teprve u jejich zrodu.

Práce je rozdělena do tří částí, které na sebe navazují. První dvě části jsou teoretické a v poslední části budou teoretické poznatky aplikovány na praktickou situaci.

První část této diplomové práce bude zaměřena na český daňový systém a mezinárodní dvojí zdanění. Budou v ní tedy vysvětleny jednotlivé druhy daní, které jsou součástí českého daňového systému. Velice důležitou částí této kapitoly bude mezinárodní dvojí zdanění, ve které jsou vymezeny všechny důležité pojmy, které jsou úzce spjaté s mezinárodním pronájmem pracovní síly. Jelikož bude praktická část zaměřena na situaci, kdy

zaměstnanci českého zaměstnavatele budou pronajati slovenskému zaměstnavateli, bude na konci této kapitoly rozbor některých článků smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, kterou má Česká republika (dále také „ČR“) uzavřenou se Slovenskem.

Druhá teoretická část bude zaměřena na problematiku mezinárodního pronájmu pracovní síly, kde budou vymezeny základní charakteristiky tohoto režimu a kritéria jeho určení. Dále budou v této části vymezeny povinnosti, které se zúčastněných subjektů dotýkají. Jedná se především o oblast daňovou, oblast sociálního zabezpečení a oblast zdravotního pojištění.

Ve třetí části budou veškeré teoretické poznatky aplikovány na praktickou situaci. Pro účely této diplomové práce budou použity podklady od nejmenované poradenské společnosti, která se danou problematikou zabývá. Jedná se o pronájem pracovní síly mateřskou společností umístěné na území ČR její dceřiné společnosti, která je umístěna na Slovensku. Důvodem pronájmu zaměstnanců je, aby zkušení zaměstnanci mateřské společnosti pomohli dceřiné společnosti při implementaci nového projektu na Slovensku.

Cílem této diplomové práce je objasnit problematiku institutu mezinárodní pronájem pracovní síly a následně získané teoretické poznatky aplikovat na konkrétní situaci včetně interpretace možných dopadů týkajících se zúčastněných subjektů.

Při zpracovávání diplomové práce byly využity zejména metody analýzy, syntézy a částečně také metoda komparace. Metoda analýzy byla použita při rozkládání zkoumaného jevu na jednotlivé části. Metoda syntézy pak byla využita při spojení jednotlivých částí diplomové práce v jeden celek.

Diplomová práce byla zpracovávána k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.

2 Český daňový systém a mezinárodní dvojí zdanění

V této kapitole bude obsaženo lehké shrnutí českého daňového systému a seznámení se s problematikou mezinárodního dvojího zdanění.

Budou zde vysvětleny způsoby, jaké lze použít eliminaci mezinárodního dvojího zdanění. Jedním z nástrojů, jak mezinárodnímu dvojímu zdanění zabránit jsou smlouvy o zamezení dvojímu zdanění (dále také „SZDZ“). Jelikož bude praktická část zaměřena na situaci, kdy mateřská společnost, která je daňovým rezidentem ČR vysílá své zaměstnance do dceřiné společnosti, která je rezidentem Slovenska, bude v této kapitole zahrnut i rozbor některých článků smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené se Slovenskem.

Jelikož se v případě mezinárodního pronájmu pracovních sil jedná většinou o migraci zaměstnanců mezi různými státy, dotýká se těchto zaměstnanců také téma mezinárodního dvojího zdanění. Povinnosti mohou plynout nejen zaměstnancům, ale také zaměstnavatelům, se kterými mají tito zaměstnanci uzavřen pracovněprávní vztah a také tzv. ekonomickým zaměstnavatelům, pro které je těmito zaměstnanci vykonávána činnost.

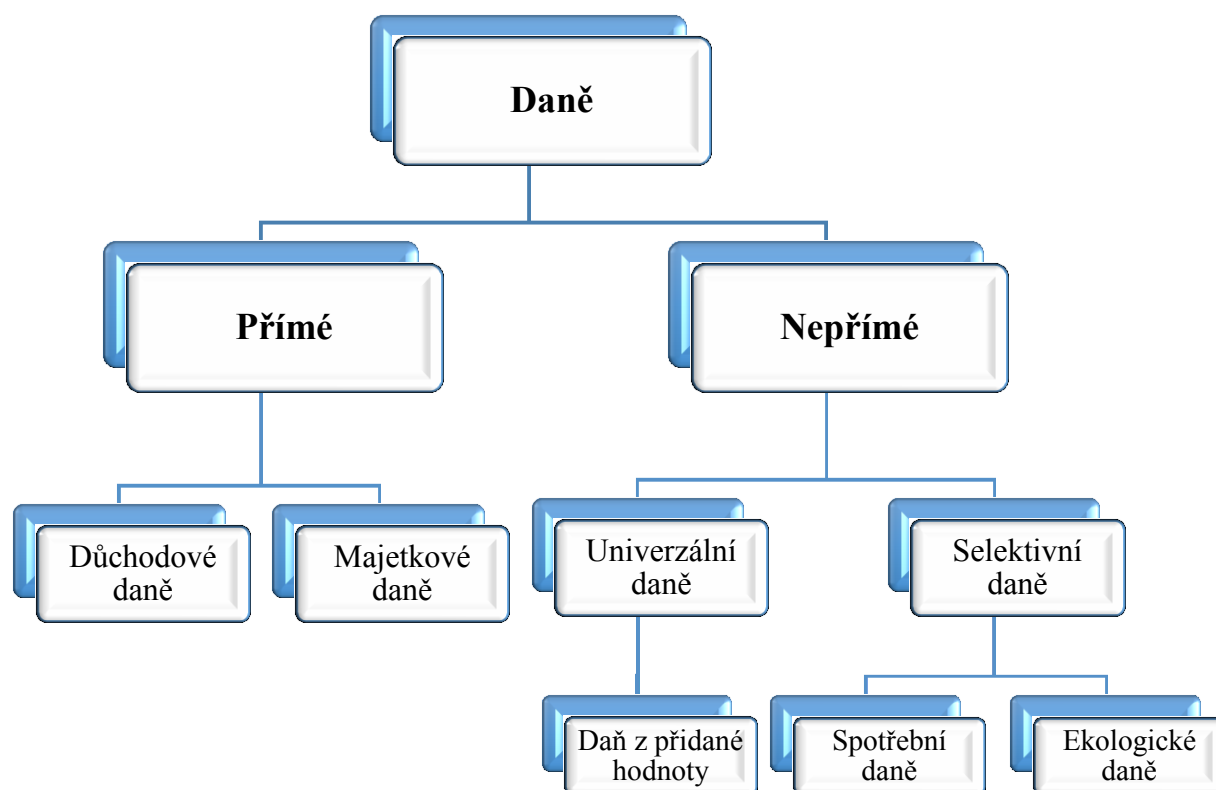
2.1 Český daňový systém

Současný český daňový systém, nebo také česká daňová soustava vstoupila v platnost dnem 1.1.1993. Od té doby prošel současný daňový systém ČR velkým počtem legislativních změn a modifikací. Změny v daňových zákonech mají vliv na podnikatelská rozhodování. Časté změny, které se v české daňové legislativě vyskytují nemají pozitivní vliv na podnikatelské prostředí. Pro správce daně jsou časté změny taktéž překážkou. [3]

Od roku 2011 je součástí daňového systému také tzv. daňový řád. Daňovým řádem se řídí správa daní. Je jím tedy upraven postup správců daně v daňovém řízení a také práva a povinnosti daňových subjektů, které mohou vznikat v daňovém řízení při správě daní. Předchozí úpravou byl tzv. zákon o správě daní a poplatků, který byl nahrazen právě daňovým řádem s účinností ke dni 1.1.2011. [3]

Základním členěním daní v ČR je rozdělení daní na přímé a nepřímé. Zjednodušené členění daní je vyobrazeno Schématem č. 2.1.

Schéma č. 2.1 – Daňová soustava ČR



Zdroj: vlastní zpracování

2.1.1 Přímé daně

Základním předpokladem přímých daní je, že je nelze přenést na jiného poplatníka. Jak je z výše uvedeného schématu zřejmé, mezi přímé daně spadají důchodové daně a majetkové daně. [3]

Důchodové daně představují daně z příjmů. V českém daňovém systému je jediný zákon, který tyto příjmy upravuje a to zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Ačkoli se jedná o jediný zákon, upravuje dva druhy daní. Jedná se o daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. [3]

Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů fyzických osob je rozdělena podle předmětu daně, a to:

- příjmy ze závislé činnosti (§ 6 ZDP),

- příjmy ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP),
- příjmy z kapitálového majetku (§ 8 ZDP),
- příjmy z nájmu (§ 9 ZDP),
- ostatní příjmy (§ 10 ZDP). [8, 10]

Za poplatníky daně z příjmů fyzických osob se považují daňoví rezidenti ČR i daňoví nerezidenti ČR. Daňová povinnost daňových rezidentů ČR je vztahována na celosvětové příjmy poplatníka, kdežto daňová povinnost daňových nerezidentů ČR se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR. [3]

Základem daně je u osob s příjmy podle § 6 ZDP úhrn příjmů ze závislé činnosti a funkční požitky zvýšené o částku sociálního pojištění (25 %) a zdravotního pojištění (9 %) hrazeného zaměstnavatelem. Takový základ daně se nazývá také superhrubá mzda, což je příjem navýšený o 34 % pojistného hrazeného zaměstnavatelem. Superhrubá mzda se zaokrouhluje při výpočtu měsíční zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti na stokoruny nahoru.

Základem daně u příjmů podle § 7 - 10 ZDP jsou příjmy snížené o skutečně vynaložené výdaje, přičemž v případě dílčích základů daně podle § 7 a § 9 ZDP mohou být uplatněny výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 7 ZDP, a to ve výši:

- 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů z živnostenského podnikání řemeslného, přičemž nejvýše lze uplatnit výdaje do částky 800.000 Kč,
- 60 % z příjmů z živnostenského podnikání, přičemž nejvýše lze uplatnit výdaje do částky 600.000 Kč,
- 30 % z příjmů z nájmu majetku, který má poplatník zařazen v obchodním majetku, přičemž nejvýše lze uplatnit výdaje do částky 300.000 Kč,
- 40 % z jiných příjmů ze samostatné činnosti, s výjimkou příjmů uvedených v § 7 odstavci 1 písm. d) a odstavci 6, přičemž nejvýše lze uplatnit částku 400.000 Kč. [8, 10]

Z uvedených limitů tedy vyplývá, že maximální výše příjmů, na které je možné výdaje procentem z příjmů aplikovat, činí 1.000.000 Kč. Do 31.12.2017 byl tento limit stanoven ve výši 2.000.000 Kč, avšak novelou ZDP byl změněn k 1.1.2018 na 1.000.000 Kč. Nově však mohou poplatníci, kteří uplatňují výdaje procentem z příjmů využít daňových zvýhodnění a slevu na manželku (manžela), což dle předchozí úpravy nebylo možné. V rámci přechodného

ustanovení si poplatníci při výpočtu daňové povinnosti za rok 2017 mohli vybrat, zda použijí starý limit a neuplatní si žádné daňové zvýhodnění ani slevu na manželku (manžela), anebo zda použijí nový limit a těchto výhod využijí. Za zdaňovací období roku 2018 již tato možnost není.

Sazba daně z příjmů fyzických osob činí 15 %. V české daňové legislativě je však zakotvena i tzv. solidární daň. Tato solidární daň je ve výši 7 %. Solidární daň je v roce 2018 uvalena na příjmy ze závislé činnosti nebo z podnikání, které přesahují částku 1.438.992 Kč. Pokud by tedy např. zaměstnanec v roce 2018 dosáhl měsíčně vyššího příjmu, než 119.916 Kč, bude mu jeho zaměstnavatel z tohoto rozdílu povinen vypočítat a odvést solidární daň ve výši 7 %. [8, 10]

Fyzické osoby mohou za splnění určitých podmínek využít i celou řadu slev na dani. Mezi tyto slevy patří např.:

- základní sleva na poplatníka ve výši 24.840 Kč,
- sleva na manželku (manžela) pokud nemá vlastní příjem, který přesahuje za zdaňovací období 68.000 Kč ve výši 24.840 Kč, resp. dvojnásobek této částky, pokud je manželka nebo manžel držitelem průkazu ZTP/P,
- základní sleva na invaliditu, pokud je poplatník příjemcem invalidní důchod pro invaliditu 1. nebo 2. stupně ve výši 2.520 Kč,
- rozšířená sleva na invaliditu, pokud je poplatník příjemcem invalidního důchodu pro invaliditu 3. stupně ve výši 5.040 Kč,
- sleva pro držitele průkazu ZTP/P ve výši 16.140 Kč,
- sleva na studenta, pokud se soustavně připravuje na budoucí povolání do dovršení 26 let (v případě doktorského studia lze tuto hranici zvýšit na 28 let) ve výši 4.020 Kč. [3, 8]

Všechny výše uvedené slevy jsou uvedeny v ročních částkách, nikoli měsíčních.

Dle § 35ba odst. 1 písm. g) si může poplatník uplatnit slevu za umístění vyživovaného dítěte v předškolním zařízení. Tuto slevu lze uplatnit pouze ročně, nikoli měsíčně. Definice předškolního zařízení je vymezena v § 35bb odst. 6. Pokud dítě vyživuje více poplatníků ve společné domácnosti, může si tuto slevu uplatnit pouze jeden z nich. Za každé vyživované dítě lze uplatnit slevu maximálně do výše minimální mzdy, což v roce 2018 činí 12.200 Kč. Poplatník musí výši vynaložených výdajů prokázat potvrzením předškolního zařízení, ve kterém bude uvedeno i jméno dítěte. [5]

V souvislosti se zavedením elektronické evidence tržeb si může fyzická osoba, které plynou příjmy ze samostatné činnosti uplatnit slevu ve výši maximálně 5.000 Kč, a to jednorázově za rok, ve kterém poprvé hlásila své tržby podle zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. V ZDP jsou vymezeny podmínky uplatnění této slevy. Jednou z podmínek je, že poplatník musí mít zákonnou povinnost své tržby evidovat. [5]

Fyzické osoby, které zaměstnávají zaměstnance mohou uplatnit také slevu na dani na zaměstnance se zdravotním postižením. Blíže bude tato sleva vysvětlena níže u daně z příjmů právnických osob, jelikož mohou tuto slevu využívat i právnické osoby.

Mimo slevy na dani mohou fyzické osoby uplatnit i daňových zvýhodnění. Pokud by úhrn daňových zvýhodnění přesáhl výši daňové povinnosti, může poplatníkům vzniknout daňový bonus. Nejméně však správce daně vyplácí daňový bonus ve výši 100 Kč a nejvýše 60.300 Kč ročně. V ZDP jsou uvedeny daňové zvýhodnění:

- na první vyživované dítě ve výši 13.404 Kč ročně,
- na druhé vyživované dítě ve výši 19.404 Kč ročně,
- na třetí a každé další dítě ve výši 24.204 Kč ročně. [5]

Poplatníci mají nárok na dvojnásobnou výši daňového zvýhodnění na vyživované dítě, pakliže se jedná o dítě, které je držitelem průkazu ZTP/P. Opět platí pravidlo, že daňové zvýhodnění na vyživované dítě může v případě, že dítě vyživuje více poplatníků ve stejné domácnosti, uplatnit pouze jeden poplatník. [5]

Daň z příjmů právnických osob

Právnickou osobou se rozumí organizovaný útvar osob či majetku, o kterém je zákonem stanoveno, že má právní osobnost, nebo jeho právní osobnost je zákonem uznána. [15]

V občanském zákoníku jsou vymezeny základní pojmy, které se týkají všech právnických osob a jsou v něm stanovena obecná pravidla pro jejich vznik, existenci a fungování, jakož i zrušení, přeměny a zánik. V občanském zákoníku je obsažena právní úprava jednání za právnické osoby (např. její zastupování). [5]

Od svého vzniku až do svého zániku má právnická osoba právní osobnost. Právnická osoba vzniká dnem zápisu do obchodního rejstříku. V průběhu jejího fungování je každá právnická osoba povinna vést záznamy o svém majetku, přestože nemá povinnost vést účetnictví. [15]

V občanském zákoníku jsou vymezeny tyto tři základní typy právnických osob:

- korporace,
- fundace,
- ústav.

Nejčastěji vznikající právnickou osobou jsou obchodní korporace, mezi něž se řadí obchodní společnosti a družstva. Obchodní společnosti jsou rozděleny následovně:

- veřejná obchodní společnost,
- komanditní společnost,
- společnost s ručením omezeným,
- akciová společnost,
- evropská společnost a
- evropské hospodářské zájmové sdružení. [16]

Veřejná obchodní společnost a komanditní společnost jsou označovány jako osobní společnosti, zatímco společnost s ručením omezeným a akciová společnost jsou společnostmi kapitálové. [5]

Poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou právnické osoby, organizační složky státu, podílové fondy, fond penzijní společnosti, svěřenský fond a jiné. Poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou buď daňoví rezidenti ČR nebo daňoví nerezidenti ČR. [5]

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, pokud není stanoveno jinak. [5]

Základem daně z příjmů právnických osob je rozdíl, o který příjmy, které jsou předmětem daně a které nejsou od daně osvobozeny, převyšují výdaje. Při stanovování základu daně musí být respektována věcná a časová souvislost příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Transformace výsledku hospodaření na základ daně je upravena v ustanoveních § 23 odst. 3 až 18 ZDP. [5]

Sazba daně z příjmů právnických osob činí 19 %. Tato sazba se aplikuje na základ daně snížený o položky snižující základ daně a o odčitatelné položky od základu daně, který byl zaokrouhlen na tisíce Kč dolů. [8]

I právnické osoby mohou uplatnit slevy na dani. Jedná se o slevy z titulu zaměstnávání zaměstnanců se zdravotním postižením, a to ve výši:

- 60.000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením, případně poměrnou část této částky, pokud je výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu zaměstnanců desetinné číslo,
- 18.000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením, případně poměrnou část z této částky, pokud je výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu zaměstnanců desetinné číslo. [5]

Další možností slevy je sleva na dani formou tzv. investiční pobídky. Tu může využít ten poplatník (fyzická i právnická osoba), kterému byla přislíbena investiční pobídka podle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách. Je však nutno splnit relativně přísné všeobecné podmínky stanovené v zákoně o investičních pobídkách a také zvláštní podmínky vymezené v ZDP. [5]

Daň z nemovitých věcí

Další z daní, která naplňuje znaky přímých daní je daň z nemovitých věcí. Daň z nemovitých věcí upravuje zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí (dále jen „ZDNV“). ZDNV rozděluje tuto daň na daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek. [3]

U daně z pozemku jsou předmětem daně pozemky umístěné na území ČR, které jsou evidovány v katastru nemovitostí. V ZDNV jsou však i výjimky, které předmětem daně nejsou. Jedná se např. o pozemky určené pro obranu ČR nebo pozemky, které jsou vodní plochou (s výjimkou rybníků sloužících k průmyslovému chovu ryb). [3]

Poplatníkem daně z nemovitých věcí je samotný vlastník pozemku. V ZDNV jsou vyjmenováni i další poplatníci, jako jsou např. organizační složka státu, státní příspěvková organizace, státní fondy (pokud se jedná o pozemky ve vlastnictví ČR), dále pachtýř nebo nájemce u pronajatého pozemku za zákonem stanovených podmínek. [3]

Při stanovení základu daně z pozemku a následně i sazby daně je důležité určení typu pozemku. Typy pozemků jsou rozděleny do tří skupin:

- 1) orná půda, zahrady, ovocné sady, vinice apod.,
- 2) pozemky hospodářských lesů a rybníků,
- 3) ostatní pozemky. [2]

V první skupině je základem daně cena půdy, která představuje násobek skutečné výměry pozemku v m² a průměrné ceny půdy na 1 m² ve vyhlášce dle § 17 ZDNV. U druhé skupiny pozemků se cena zjišťuje pomocí platných cenových předpisů nebo jako součin

skutečné výměry pozemku vynásobené částkou 3,80 Kč. U třetí skupiny neboli ostatních pozemků je základem daně skutečná výměra pozemku platná k 1.1. příslušného zdaňovacího období. [3]

Sazba daně se také liší dle typu pozemků. Např. u stavebních pozemků činí sazba daně 2 Kč, která je následně vynásobena koeficientem dle počtu obyvatel obce nebo města. V obcích do 1.000 obyvatel činí koeficient 1 a naopak v Praze 4,5. [3]

Předmětem daně ze staveb a jednotek je zdanitelná stavba nebo jednotka, která je dokončená nebo užívaná. Předmětem daně však není zdanitelná stavba, ve které jsou zdanitelné jednotky. [11]

Poplatníkem daní ze staveb a jednotek je vlastník, anebo podobně jako u daní z pozemků státní organizace a instituce, pokud jsou ve vlastnictví ČR. [3]

Základem daně ze staveb a jednotek je výměra zastavěné plochy nadzemní části stavby v m². [3]

Sazba daně je odlišná dle charakteru a typu stavby. Např. u budovy obytného domu činí sazba daně 2 Kč za 1 m² zastavěné plochy, která je následně vynásobena koeficientem dle počtu obyvatel.

U jednotlivých druhů pozemků a zdanitelných staveb a jednotek může obec závaznou vyhláškou zavést tzv. místní koeficient ve výši 2, 3, 4 nebo 5. Tímto koeficientem se vynásobí vypočtená daň.

Daň z nabytí nemovitých věcí

Další z majetkových daní je daň z nabytí nemovitých věcí. Jedná se o nově zavedenou daň, která byla zavedena k 1.1.2014, což způsobilo zrušení daně dědické, darovací a daně z převodu nemovitostí. [3]

Poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci. [14]

Za předmět daně se považuje úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, tj. pozemek, stavba, jednotka, právo stavby aj. Za úplatu je v tomto případě považována částka v penězích nebo v hodnotě nepeněžního plnění. [3]

Základem daně je nabývací hodnota snížena o uznatelný výdaj, přičemž za nabývací hodnotu se považuje sjednaná cena, srovnávací daňová hodnota, zjištěná cena nebo zvláštní

cena. Nabývací hodnota se stanovuje ke dni, kdy nastala skutečnost, která je považována za předmět daně z nabytí nemovitých věcí. [14]

Daň z nabytí nemovitých věcí se stanoví součinem sazby daně ve výši 4 % a základem daně zaokrouhleného na celé stokoruny nahoru. Daňové přiznání je poplatník povinen podat nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, v němž byl v katastru nemovitostí proveden vklad. [14]

Silniční daň

Poslední majetkovou daní je daň silniční. Předmětem daně silniční jsou motorová vozidla, případně jejich přípojná vozidla, která jsou registrována v ČR a používána k podnikání. Některé vozidla předmětem daně silniční nejsou. Jedná se např. o pásové automobily, zemědělské a lesnické traktory apod. [3]

Poplatníkem daně silniční je provozovatel vozidla, který je zapsán v technickém průkazu vozidla. Poplatníkem může být rovněž zaměstnavatel, pokud vyplácí svému zaměstnanci cestovní náhrady za použití jeho vlastního automobilu, nebo též stálá provozovna daňového nerezidenta. [12]

Základem daně silniční je zdvihový objem motoru v cm^3 u osobních automobilů a u ostatních vozidel hmotnost nebo počet náprav. [3]

Sazba daně je odlišná dle typu vozidla. Např. roční sazba daně u vozidla od 1.500 cm^3 do 2.000 cm^3 činí 3.000 Kč. Sazba daně se snižuje o 48 % po dobu následujících 36 kalendářních měsíců od data první registrace motorového vozidla, o 40 % po dobu následujících 36 kalendářních měsíců a o 25 % po dobu následujících 36 kalendářních měsíců. [12]

2.1.2 Nepřímé daně

Nepřímou daní se rozumí daň, kterou platí jiná osoba, než která jí byla podrobena a na kterou dopadají účinky. Nepřímé daně se dělí na selektivní a univerzální.

Mezi selektivní daně se řadí daně spotřební a daně ekologické. Do univerzální pak spadá daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“).

Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty neboli DPH je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále také „ZDPH“). Jedná se o daň, která je

silně harmonizována na úrovni EU. Prostřednictvím DPH je zdaňována přidaná hodnota zboží, tj. hodnota, kterou plátce zboží přidá k hodnotě zakoupeného zboží, které je dále součástí výrobku, který prodává. [3]

Předmětem DPH jsou následující plnění:

- dodání zboží za úplatu na území ČR,
- poskytnutí služby za úplatu na území ČR,
- pořízení zboží z jiného členského státu EU za úplatu osobou povinnou k dani v ČR,
- dovoz zboží (ze třetích zemí) s místem plnění v ČR. [18]

Zdanitelným plněním pak je plnění, které je předmětem daně a není od daně osvobozeno. [18]

Plátcem daně se podnikatel (fyzická i právnická osoba) stává, jakmile jeho obrat překročí za 12 po sobě jdoucích měsíců 1.000.000 Kč. Po překročení uvedeného obratu se podnikatel stává plátcem DPH, a to od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, v němž došlo k překročení obratu. Podnikatel je povinen se k DPH registrovat do 15 dní po skončení měsíce, v němž došlo k překročení stanoveného obratu. [13]

Podnikatelé se mohou také setkat se situací, že se z nich stane tzv. identifikovaná osoba. Identifikovanou osobou se může podnikatel stát v případě, kdy pořizuje zboží z jiného členského státu EU, které je předmětem daně (s výjimkou třístranného obchodu). Identifikovanou osobou se v tomto případě podnikatel stane od prvního dne pořízení zboží. Dle ustanovení § 2a odst. 2 ZDPH není za předmět daně považováno zboží pořízené z jiného členského státu, pokud jeho celková hodnota pořízení nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce částku 326.000 Kč a pokud bylo pořízeno osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem. Identifikovaná osoba je pak plátcem DPH pro přeshraniční plnění a v ČR zůstává neplátcem. [21]

Za základ daně je považováno vše, co plátce obdržel za úplatu nebo má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění. Součástí základu daně mohou být také:

- jiné daně, poplatky, nebo jiná peněžitá plnění,
- dotace k ceně,
- vedlejší výdaje (např. náklady na přepravu, pojištění, balení apod.), které jsou účtovány osobě, pro kterou bylo zdanitelné plnění uskutečněno,

- v případě poskytnutí služby i materiál související s poskytnutím této služby,
- při poskytnutí stavebních a montážních prací také konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které jsou součástí těchto prací a jsou zabudovány ve stavbě. [18]

Základem daně je tedy:

- cena zboží nebo nemovitosti ke dni uskutečnění zdanitelného plnění,
- výše celkových nákladů vynaložených na poskytnutí služby ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. [18]

V ZDPH jsou stanoveny tři sazby daně, a to základní sazba daně ve výši 21 %, první snížená sazba daně ve výši 15 % a druhá snížená sazba daně ve výši 10 %. Zboží, na které se vztahují snížené sazby daně je uvedeno v příloze č. 2, 3 a 3a ZDPH.

Spotřební daně

Spotřební daně jsou upraveny zákonem č. 353/2003 Sb., o daních spotřebních. Mezi spotřební daně se řadí:

- daň z minerálních olejů,
- daň z piva,
- daň z lihu,
- daň z vína a meziproduktů,
- daň z tabákových výrobků,
- daň ze surového tabáku. [3]

Spotřební daně jsou také harmonizovány v rámci EU. Sazby jednotlivých daní jsou pevné podle jednotek fyzického objemu zdaňovaných komodit. Odlišný postup je u cigaret, kde se uplatňuje kombinace pevné sazby a procentuální částky z konečné ceny. [3]

Ekologické daně

Tyto daně byly zavedeny do české daňové legislativy v roce 2008. Jedná se o daně z elektřiny, ze zemního plynu a z pevných paliv. Jsou upraveny zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Tyto daně jsou v kompetenci celní správy. Předměty i sazby jednotlivých daní se odlišují od druhu energetického produktu. [3]

2.2 Mezinárodní dvojí zdanění

Mezinárodní dvojí zdanění je úzce spjato s tématem této diplomové práce. V drtivé většině případů totiž při využití mezinárodního pronájmu pracovních sil dochází právě

k tomu, že jsou vysíláni pracovníci jednoho státu, do státu druhého a je tedy možné, že dojde ke zdanění jejich příjmů v obou státech. Zcela určitě neexistuje daňový poplatník, který by dobrovolně chtěl platit daň dvakrát. Aby k této nežádoucí situaci nedocházelo, existují smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, které budou rovněž interpretovány v této diplomové práci.

2.2.1 Daňové rezidentství

Termíny daňový rezident a daňový nerezident jsou vymezeny v ZDP. Pakliže je poplatník daňovým rezidentem daného státu, má vůči tomuto státu neomezenou daňovou povinnost, tj. zdaňuje v něm veškeré své příjmy bez ohledu na to, ve kterém státě je nabyt. Daňový nerezident má omezenou daňovou povinnost vůči danému státu. ZDP odlišuje daňové rezidenty a daňové nerezidenty na fyzické osoby (§ 2 ZDP) a právnické osoby (§ 17 ZDP). Je nutné podotknout, že pojmy daňový rezident a rezident státu nemají stejný význam. Z pohledu obecného práva je na rezidenta pohlíženo pouze v souvislosti s určením jeho státní příslušnosti či trvalého pobytu. Z pohledu daňového práva je pojem daňový rezident vymezen pouze v souvislosti s jeho daňovou povinností. [10]

Fyzické osoby

Pokud se jedná o poplatníka, který je fyzickou osobou, je jeho daňové rezidenství posuzováno dle ustanovení § 2 ZDP. Ve zmíněném ustanovení, konkrétně v odstavci 2 a odstavci 4, je uvedeno, že pokud má fyzická osoba na území České republiky stálé bydliště anebo se na území České republiky obvykle zdržuje, jedná se o daňového rezidenta. Za obvykle zdržující se, se fyzická osoba považuje, pokud se na území České republiky zdržuje alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to buď souvisle nebo v několika obdobích. Fyzické osoby jsou daňovými nerezidenty v případě, že nesplňují podmínky uvedené v ustanovení § 2 odst. 2 nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy.

Daňové rezidentství fyzických osob je vymezeno také ve SZDZ, a to prostřednictvím několika kritérií. Pomocí těchto kritérií je rozhodováno o tom, vůči kterému státu bude daňové rezidenství konkrétní osoby přisuzováno, pokud by tato osoba byla dle národní legislativy daňovým rezidentem více než jednoho státu. Kritéria, která jsou ve SZDZ uvedena mají pevně stanovené pořadí, přičemž není-li možné učinit rozhodnutí podle jednoho kritéria, tj. dané kritérium je splněno pro oba státy nebo pro žádný stát, následuje posuzování podle kritéria následujícího. Jedná se o tyto kritéria:

- stálý byt (pronajatý pro dlouhodobější bydlení nebo vlastní),

- středisko životních zájmů (rodina, místo zaměstnání, místo podnikání, kulturní nebo politické aktivity apod.),
- místo, kde se osoba obvykle zdržuje,
- státní občanství,
- dohoda mezi zástupci dotčených smluvních států. [4]

V praxi často dochází k situaci, že nelze dle prvního kritéria, tj. stálý byt, rozhodnout o daňovém rezidentství fyzické osoby. V takovém případě následuje posuzování dle kritéria střediska životních zájmů, např. místo, kde žijí děti nebo manželka této fyzické osoby, místo výkonu zaměstnání apod. Ačkoli v drtivé většině případů lze rozhodnout pomocí střediska životních zájmů, může nastat i situace, kdy podle tohoto kritéria rozhodnout nelze. Následuje tedy posuzování podle kritérií následujících po tomto kritériu – viz výše. Poslední kritérium představuje dohodu mezi správci daně dotčených států, kteří mohou učinit dohodu o tom, vůči kterému státu bude poplatníkovi daňové rezidenství přisouzeno. [4]

Právníkové osoby

Pokud se jedná o poplatníka, který je právníkou osobou je jeho daňové rezidentství posuzováno dle ustanovení § 17 odst. 3 ZDP. V případě právnických osob se jedná o daňové rezidenty dle zmíněného ustanovení, pokud mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení. Místo vedení lze definovat jako místo, kde jsou uskutečňována klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí. O daňové nerezidenty se dle ustanovení § 17 odst. 4 ZDP jedná v případě, kdy právníkové osoby nemají na území ČR sídlo nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy.

I daňové rezidentství právnických osob může být posuzováno na úrovni SZDZ. Základní kritérium pro určení státu daňového rezidentství je místo, kde má právníká osoba sídlo, příp. místo vedení. Toto kritérium je prakticky shodné s tím, které je definováno v ZDP. Avšak ve SZDZ nehraje žádnou roli formální sídlo, ale místo skutečného vedení. Místem vedení se rozumí místo, kde jsou uskutečňována klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí, která jsou nezbytná pro obchodní činnosti podniku. Obvykle je to místo, kde nejvyšší představitelé společnosti (např. valná hromada) uskutečňují svá klíčová rozhodnutí, která ovlivňují chod podniku. [4]

2.2.2 Zdroj příjmů

Jelikož čeští daňoví rezidenti mají neomezenou daňovou povinnost vůči ČR, není třeba řešit, odkud příjmy pocházejí. Pokud se však jedná o daňové nerezidenty ČR, je potřeba

určit okruh příjmů, které plynou ze zdrojů na území ČR a musí tedy být zdaněny v ČR. Zdroj příjmů je upraven v ustanovení § 22 ZDP, které je pak omezováno příslušnými SZDZ.

SZDZ dávají smluvním státům právo zdaňovat určité příjmy, avšak pokud jej stát nezakotví do své legislativy, ke zdanění nedojde. Platí, že SZDZ většinou nesmí ukládat poplatníkům povinnosti nad rámec vnitrostátních předpisů smluvních států.

Z pohledu ustanovení § 22 ZDP je důležité:

- kde je vykonávána činnost, ze které poplatníkovi plynou zdanitelné příjmy, tj. odst. 1 písm. a) až c), f),
- kým je zdanitelný příjem vyplácen, tj. odst. 1 písm. g),
- kde se nachází nebo je využíván majetek, ze kterého plyne zdanitelný příjem:
 - odst. 1 písm. d), e),
 - odst. 1 písm. g), body 1, 2, 5 a 7,
 - odst. 1 písm. h), i). [4]

Často bývá v praxi nesprávně upřednostňován význam místa, ze kterého je zdanitelný příjem skutečně vyplácen. Pakliže ovšem německý daňový rezident pracuje např. jako řídící pracovník v dceřiné společnosti na území ČR a jeho mateřská společnost umístěna v Německu mu vyplácí část jeho mzdy na bankovní účet v Německu, stále se jedná o zdanitelný příjem ze zdroje umístěného na území ČR. Otázka, kdo příjem vyplácí je důležitá jen v některých případech, které jsou výslovně vymezeny v § 22 odst. 1 písm. g) ZDP. [4]

2.2.3 Stálá provozovna

Stálá provozovna je převážně daňovým termínem. Tento termín byl zaveden z důvodu efektivního zdanění zisků, které plynou daňovým nerezidentům z podnikání. Do definice stálých provozoven spadají útvary jako jsou např. pobočka, kancelář, organizační složka apod., které náleží daňovému nerezidentovi. Ačkoli zmíněné útvary nemají právní subjektivitu a jsou tedy součástí zahraniční osoby, disponují ekonomickými znaky samostatného subjektu, a proto jim je přisuzována jejich daňová povinnost. Státy tedy díky tomu mohou příjmy stálých provozoven zdanit ve státě jejich umístění bez ohledu na to, že jsou to po právní stránce příjmy daňových nerezidentů. Jisté opodstatnění lze nalézt v tom, že stálé provozovny mohou využívat veřejné služby, které jsou financovány z daní právě ve státě jejich umístění. Stálá provozovna nemůže vzniknout daňovému rezidentovi, avšak pouze daňovému nerezidentovi vůči danému státu. [1, 20]

Pokud by u české společnosti došlo ke vzniku stálé provozovny v zahraničí, budou její příjmy v daném státě podléhat zdanění, jelikož se jedná o příjmy ze zdroje na daném území z dlouhodobého podnikání. Tento nárok uplatňuje většina států v souladu se SZDZ. SZDZ totiž nijak nerezidenty nechrání před zdaněním příjmů jejich stálých provozoven, ale pouze zabraňuje tomu, aby byly tyto příjmy zdaněny vícekrát. Příjmy stálých provozoven nerezidenta jsou považovány za příjmy ze zdroje v daném státě, a to bez ohledu na to, od koho tyto příjmy plynou. Pokud má tedy česká společnost stálou provozovnu v Německu a mezi odběrateli zboží této stálé provozovny jsou např. i rakouští odběratelé, stále se jedná o příjem stálé provozovny na území Německa. [20]

Nejčastějším typem stálých provozoven je bezesporu tzv. kamenná stálá provozovna, což je např. kancelář, továrna či obchod. Kromě zmíněné kamenné stálé provozovny může vzniknout při dlouhodobém poskytování služeb v zahraničí tzv. službová stálá provozovna. Tato službová stálá provozovna může vzniknout důsledkem poskytování dodatečných služeb k prodanému zboží, ale také právě vysláním zaměstnance do zahraniční společnosti. Důležitá je podmínka dlouhodobosti. Pokud by česká společnost poskytovala dodatečné služby zákazníkům déle než 6 měsíců nezávisle na své stálé provozovně v daném státě, podléhaly by zdanění v tomto státě rovněž příjmy z dodatečných služeb. Existují i další typy stálých provozoven, které mají odlišné podmínky svého vzniku. Právě podle podmínek vzniku stálých provozoven jsou rozlišeny do následujících 5 kategorií:

- 1) kamenná stálá provozovna, která je vázána na konkrétní věc, ve které probíhá činnost a nezkoumají se další podmínky. Stěžejním kritériem je relativní trvalost místa výkonu činnosti.
- 2) Staveniště a místo provádění stavebně-montážních projektů, kdy je potřeba naplnění tří podmínek současně:
 - časová (doba trvání přesahuje 6 měsíců za 12 měsíců po sobě jdoucích v jakémkoliv období),
 - věcná (dodání uceleného stavebního díla, stavební nebo technologické části),
 - místní (každý projekt je posuzován samostatně).
- 3) Poskytování ostatních služeb, kdy je potřeba splnit dvě následující podmínky:
 - časová (doba trvání přesahuje 6 měsíců za 12 měsíců po sobě jdoucích v jakémkoliv období),
 - věcná (v praxi jde o služby, které není možné zařadit mezi stavebně-montážní projekty).

- 4) Závislý zástupce nerezidenta, kdy je potřeba naplnění tří podmínek současně:
- osobní (smlouvy jsou uzavírány prostřednictvím zástupce, který není nezávislý),
 - věcná (smlouvy, které byly uzavřené, jsou pro nerezidenta závazné),
 - místní (smlouvy jsou uzavírány na území daného státu);
- 5) Fiktivní stálá provozovna, která vzniká důsledkem příjmů plynoucích z účasti osobně ručících nerezidentních společníků (dle českého obchodního práva se jedná o společníky v.o.s. a komplementáře k.s.). [1, 20]

Stálá provozovna hraje důležitou roli především u nerezidentů smluvních států, jelikož SZDZ umožňují zdanění příjmů z podnikání nerezidenta smluvního státu pouze pokud plynou jeho stálé provozovně. Z uvedeného vyplývá, že pokud české společnosti ve smluvním státě nevznikla stálá provozovna, nemusí řešit zdanění příjmů v tomto státě, jelikož SZDZ státu zdroje neumožňuje zdanění těchto příjmů. Existují však druhy příjmů, na které se toto pravidlo nevztahuje. Jedná se např. o tyto příjmy:

- dividendy,
- úroky,
- licenční poplatky a jiné příjmy ze specifických druhů činností. [20]

Jelikož stálá provozovna nepředstavuje žádnou formu podnikání podle obchodního práva, není možné ji založit. Ke vzniku může dojít pouze v případě naplnění výše zmíněných podmínek. Pokud by došlo ke vzniku stálé provozovny, je potřeba stálou provozovnu zaregistrovat. [4]

2.2.4 Mezinárodní dvojí zdanění příjmů

Daňové příjmy představují jeden z nejdůležitějších příjmů veřejného sektoru. Jedním ze základních principů daňového systému je zásada spravedlnosti, tj. daň je aplikovatelná na všechny poplatníky, kteří vykazují obdobné skutečnosti, které jsou důležité pro stanovení daně. Dani jsou tedy podrobeny veškeré příjmy, které podle tuzemských právních předpisů podléhají zdanění a vznikají prostřednictvím zdrojů umístěných na území daného státu, a to příjmy jak tuzemských, tak zahraničních osob. Z uvedeného tedy vyplývá, že stát zdaňuje nejen příjmy tuzemských občanů, ale také příjmy příslušníků, příp. firem z cizích států, pokud jim ze zdrojů umístěných na území daného státu plynou zdanitelné příjmy. [6]

Každý stát má své právo ukládat v rámci svého území daňové povinnosti, a to jak fyzickým, tak i právnickým osobám bez ohledu na to, jakým způsobem jsou jejich příjmy zdaňovány na území jiných států. Každý stát má svou daňovou politiku a své cíle a podle nich stanovuje daňové povinnosti vůči svým poplatníkům. V každém státě jsou daňové systémy ovlivněny historickým vývojem a také společenským a právním řádem. Z toho důvodu se daňové systémy v jednotlivých státech liší. Mohou mít odlišnou strukturu daní, způsob výběru daní, odlišné sazby jednotlivých druhů daní, odlišné sankce za nesplnění daňových povinností, odlišné lhůty pro plnění daňových povinností apod. Ačkoli jsou tyto nesoulady přirozené je potřeba je řešit na mezinárodní úrovni. [6]

2.2.5 Vznik dvojího zdanění

V ČR je daňová povinnost stanovena závaznými právními předpisy, avšak mohou být upravovány prostřednictvím mezinárodních daňových smluv, které musí ČR respektovat. [6]

Ke dvojímu zdanění dochází v případě, kdy je stejný předmět daně, např. příjem, zdaněn více než jednou obdobnou daní. Obdobnou je zde uvedeno proto, že pokud by vznikly dva základy daně z jedné transakce pro dva druhy daní, nejedná se o dvojí zdanění. Lze si tedy představit situaci, kdy fyzická osoba úplatně převede nemovitost a následně je tato transakce předmětem daně z příjmů a daně z nabytí nemovitých věcí (pokud není konkrétní transakce od daně osvobozena). V praxi lze narazit na dvojí zdanění vnitrostátní a mezinárodní. [6]

Už pojem vnitrostátní naznačuje, že se bude jednat o zdanění, které proběhlo uvnitř jednoho státu. V českých právních předpisech, konkrétně v ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) ZDP je uvedeno, že se do základu daně nezahrnují částky, které již byly zdaněny u jednoho poplatníka. ZDP však nevylučuje zdanění stejného příjmu u dvou poplatníků. Nejznámějším příkladem je tzv. zdanění podílu na zisku. Pokud právnická osoba, např. s.r.o., vygeneruje zisk, podléhá tento zisk zdanění ve výši 19 %. Pokud by valná hromada této s.r.o. rozhodla o vyplacení zisku svým společníkům (fyzickým osobám), podléhala by tato výplata podílu na zisku zdanění také u společníků, a to ve výši 15 % z vyplácené částky. Pokud by příjemcem výplaty podílu na zisku byla právnická osoba, podléhal by tento příjem zdanění ve výši 19 %. [6]

Pojem mezinárodní dvojí zdanění naznačuje zcela odlišnou situaci. Jedná se o situaci, kdy daňovému subjektu, který je rezidentem jednoho státu, plyne zdanitelný příjem ze zdrojů umístěných v jiném státě. Tímto dochází k situaci, kdy je příjem daňového subjektu podroben

zdanění ve dvou státech. Může to nastat v situaci, kdy je daňový subjekt daňovým rezidentem jednoho státu, což znamená, že má v tomto státě neomezenou daňovou povinnost a nerezidentem v jiném státě, kde by podléhal zdanění příjem, který mu vznikl na území daného státu. Také může nastat situace, kdy se daňový subjekt stane daňovým rezidentem dvou, či více států. To by vedlo k neomezené daňové povinnosti v obou státech a veškeré jeho celosvětové příjmy by pak byly zdaněny dvakrát. [6]

Pokud by se činnost fyzické nebo právnické osoby dotýkala více než jednoho státu, je riziko vzniku mezinárodního dvojího zdanění příjmu výrazně umocněno. Z hlediska právnických osob by to mohlo vést k neochotě investovat svůj kapitál v jiném státě, příp. by mohli vyhledávat i nelegální způsoby investování kapitálu, aby se dvojímu zdanění vyhnuli. [6]

Jelikož je mezinárodní obchod dynamicky se rozvíjejícím pojmem je s touto problematikou spojena snaha o rychlé a komplexní řešení. Nejaktivnější institucí v této oblasti je zcela jistě tzv. Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále také „OECD“), ale také Organizace spojených národů (dále také „OSN“), EU a nakonec také USA. Základními pilíři k zabránění mezinárodního dvojího zdanění příjmů jsou dvě vzorové konvence a to:

- Modelová smlouva OECD týkající se daní z příjmů a majetku, tzv. OECD Model Tax Convention on Income and Capital,
- Modelová smlouva OSN, tzv. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. [6]

Mezinárodní dvojí zdanění lze dále rozdělit na:

- právní,
- ekonomické.

Jako právní dvojí zdanění lze charakterizovat jako zdaňování jednoho daňového subjektu z obdobného předmětu zdanění ve stejném období, a to ve dvou či více daňových jurisdikcích. Je to tedy situace, kdy dva státy podrobují zdanění daňového subjektu stejný příjem. Jako příklad lze uvést situaci, kdy by daňovému subjektu byl zdaněn příjem ve státě, ve kterém je daňovým nerezidentem, a to z titulu zdroje tohoto příjmu a následně by stejný příjem byl zdaněn ve státě, kterého je daňovým rezidentem z titulu neomezené celosvětové daňové povinnosti. [6]

Pokud by tedy v jednom státě byly daňovému subjektu zdaněny jeho celosvětové příjmy a zároveň bude druhý stát požadovat zaplacení daní z příjmů plynoucích ze zdrojů umístěných na jeho území, pak vznikne právní dvojí zdanění tehdy, když první stát (stát rezidentství daňového subjektu) daňovému subjektu neumožní zápočtem uznat daně, které již zaplatil v zahraničí oproti daním, které požaduje zaplatit z titulu jeho daňového rezidentství, případně nevyloučí příjmy, které již byly zdaněny v zahraničí. K zamezení právního dvojího zdanění slouží smlouvy o zamezení dvojím zdanění. [6]

Ekonomickým dvojím zdaněním se rozumí situace, kdy různé státy podrobují zdanění různé poplatníky, avšak předmět daně se nijak neliší. Ekonomické dvojí zdanění nastává tehdy, kdy správci daně různých států podrobí zdanění stejný příjem (zisk), avšak u vícero daňových subjektů. [6]

Je spousta oblastí, u kterých by mohlo v důsledku těchto otázek dojít ke konfliktu mezi některými státy. Důvodem těchto konfliktů by mohly být tzv. převody zisků, resp. vyplácení dividend mezi společnostmi, které jsou umístěny ve státech, v nichž dividendy podléhají zdanění už při jejich vyplácení z titulu zdroje příjmů, zatímco stát, ve kterém je usazen příjemce dividend tyto dividendy zdaní z titulu daňového rezidentství. Nesoulady však mohou vznikat i v oblasti převodních cen v rámci nadnárodní skupiny společností, jelikož mohou různé státy mít odlišnou představu o tom, jaká je správná cena, tj. cena obvyklá. Další problémy mohou nastat u stálých provozoven, pokud by stát, ve kterém společnost sídlí a která má v zahraničí registrovanou stálou provozovnu, odmítl uznat jakoukoli úlevu z titulu zaplacené daně v místě stálé provozovny. [6]

2.2.6 Nástroje pro zamezení dvojího zdanění

Přítomnost dvojího zdanění značně omezuje zájem daňových nerezidentů vykazovat ekonomické aktivity na území státu zdroje příjmů. Vždyť daňové zatížení mnohdy představuje klíčové kritérium v rozhodování nadnárodních společností, které by chtěly investovat svůj kapitál do zahraničí. Dvojí zdanění není ani v zájmu státu rezidenta, jelikož značně omezuje investiční záměry i jiné ekonomické aktivity v zahraničí a může vést ke stagnaci národní ekonomiky. Tento nežádoucí jev se snaží většina států eliminovat pomocí přijímání jednostranných a dvoustranných nebo i vícestranných opatření. [4]

Jednostranná opatření

Těmito opatřeními omezuje stát rezidenta vznik dvojího zdanění ve svých vnitrostátních předpisech. V ČR je koncepce zamezení dvojího zdanění orientována

především na ujednání smluv o zamezení dvojího zdanění, avšak v několika případech umožňují jednostranná opatření daňovým poplatníkům zdanit příjmy plynoucí ze zdrojů na území jiných států ve výhodnějším režimu, než který umožňuje příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění. Jako příklad lze uvést ustanovení § 38f odst. 4 ZDP, kde je daňovým rezidentům umožněno využít metodu vynětí příjmů i za předpokladu, že příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění předpokládá metodu zápočtu daně. Zmíněné ustanovení se dotýká příjmů českých daňových rezidentů ze závislé činnosti vykonávané v zahraničí. Za jednostranné opatření lze rovněž považovat uplatnění zaplacené daně v zahraničí jako daňově uznatelný náklad ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch). Jednostranná opatření nejsou v české daňové legislativě příliš rozšířená. Důvodem je to, že se v průběhu několika let značně omezil počet států, se kterými by ČR neměla uzavřenou SZDZ. Státy, se kterými ČR dosud nemá uzavřenou SZDZ jsou většinou z hlediska mezinárodního obchodu méně významné. Postupně docházelo k uzavírání SZDZ s většinou států světa, které jsou pro daňové rezidenty z hlediska ekonomických aktivit významné a jejichž daňoví rezidenti mají naopak ekonomické zájmy na území ČR. [4]

Dvoustranná opatření

Dvoustranná opatření představují již zmiňované SZDZ. Pomocí těchto smluv, si mezi sebou smluvní státy stanovují konkrétní kritéria, podle kterých bude vyhrazeno právo na zdanění buď jednomu z nich, nebo bude přiznáno omezené právo na zdanění daňových nerezidentů státu zdroje, čímž by následně došlo ke vzájemné dohodě mezi smluvními státy o rozdělení daňového výnosu. SZDZ nedávají poplatníkům možnost výběru, ve kterém státě dojde ke zdanění jejich příjmu. V praxi existují celkem tři metody, jak zamezit dvojímu zdanění a to:

- zápočet daně, který je dále členěn na úplný (§ 38f odst. 2 ZDP) a prostý (§ 38f odst. 2 ZDP),
- vynětí příjmů ze zdanění, které je dále členěno na úplné (§ 38f odst. 5 ZDP) a s výhradou regrese (§ 38f odst. 6 ZDP) a
- zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově uznatelných nákladů. [4]

Je nutno podotknout, že přestože existuje více možností, jak se s daní zaplacenou v zahraničí vypořádat, daňový subjekt nemá možnost použít jinou metodu, než která je ujednána ve SZDZ se státem, ze kterého dané příjmy plynou a mají tedy být zdaněny. Výše uvedeným metodám budou věnovány samostatné kapitoly. [5]

2.2.7 Zápočet daně

Pakliže je poplatník daňovým rezidentem daného státu, je povinen přiznat veškeré své příjmy, které jsou předmětem daně bez ohledu na to, kde tyto příjmy byly dosaženy. Metoda zápočtu daně slouží k tomu, aby poplatník vypočtenou daň z celosvětových příjmů ponížil o daň, kterou již zaplatil na území jiného smluvního státu v souladu se SZDZ a vnitrostátními předpisy státu zdroje. [4]

Úplný zápočet

Jedním z důvodů zavedení této metody v ČR bylo stanovení postupu zdanění úroků na základě směrnice Rady č. 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor úrokového charakteru. Zmíněná směrnice však byla následně zrušena z důvodu novelizace směrnice Rady č. 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní, čímž byla rozšířena povinná automatická výměna informací na poměrně rozsáhlou škálu příjmů v souladu s celosvětovým standardem, který vydala Rada OECD. V rámci EU tato směrnice sice poskytuje vcelku ucelený, jednotný a komplexní přístup k automatické výměně informací v daňové oblasti, ale chybí v ní jakékoli ustanovení o aplikování úplného zápočtu daně. [4]

Ujednáním o metodě úplného zápočtu jsou smluvní státy zavázány k tomu, aby umožnily poplatníkům zaplacenou daň v zahraničí započíst na daňovou povinnost v tuzemsku (v plné výši) a o výši zápočtu se následně sníží daňová povinnost poplatníka. V obou případech zápočtu (úplného i prostého) musí být zaplacená daň v zahraničí prokázána a to buď:

- potvrzením zahraničního správce daně,
- v odůvodněných situacích je možné potvrzení o zaplacené daně v zahraničí prokázat prostřednictvím plátce příjmu či depozitáře o sražení daně.

V praxi může nastat i situace, že započtení zaplacené daně ve státě zdroje příjmů způsobí snížení ve státě rezidenta i daňovou povinnost, která souvisí se zcela odlišnými příjmy. Zmiňovanou situaci lze vyobrazit následujícím příkladem v Tabulce č. 2.1. [4]

Tabulka č. 2.1 – Metoda úplného zápočtu

Popis	Částka
Příjmy (celosvětové)	350.000 Kč
Daňová povinnost (15 %)	52.500 Kč
Zahraniční příjmy (metoda úplného zápočtu)	120.000 Kč
Zaplacená daň v zahraničí – 25 % (uznaná k zápočtu)	30.000 Kč
Celková daňová povinnost v ČR (po zápočtu daně)	22.500 Kč
Snížení daňového výnosu ČR lze zjednodušeně vyčíslit takto:	
Poměrná část celkové daňové povinnosti připadající na zahraniční příjmy $[120.000 \times (52.500 / 350.000)]$	18.000 Kč
Částka zápočtu daně, který snížil zdanění příjmů ze zdrojů, které nesouvisí se započítávanou daní (30.000 – 18.000)	12.000 Kč

Zdroj: [4] - vlastní zpracování

V Tabulce č. 2.1 je v posledním řádku uvedeno, jakou újmu na daňovém výnosu by způsobila metoda úplného zápočtu ČR. Zjednodušeně lze tedy usoudit, že při vyšší zahraniční sazby daně než v ČR, dojde při aplikaci úplného zápočtu daně k újmě na daňovém výnosu.

Prostý zápočet

Vzhledem k výše uvedenému není metoda úplného zápočtu pro státy ekonomický výhodná, a proto se s ní ve SZDZ již prakticky setkat nelze. Ve SZDZ tedy lze nalézt spíše tzv. metodu prostého zápočtu daně zaplacené v zahraničí. Ačkoli se v názvu vyskytuje slovo prostá, nelze říci, že by byla aplikace této metody jednoduchá. Může totiž nastat situace, kdy plynou daňovému subjektu příjmy z více států, což má za následek chybování v daňovém přiznání. Metoda prostého zápočtu spočívá ve snížení daně z příjmů zaplacené v zahraničí,

avšak nejvýše o částku daně z příjmů, která by odpovídala částce vypočtené podle ZDP, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí. Tuto částku lze získat jako součin daňové povinnosti, která souvisí s příjmy plynoucími ze zdrojů na území ČR i ze zdrojů v zahraničí, a podílu příjmů ze zdrojů v zahraničí na základu daně (před uplatněním odčitatelných položek od základu daně a nezdanitelných částí základu daně). Současně platí, že lze započíst pouze daň, která byla skutečně zaplacená. Z uvedeného tedy vyplývá, že v případě prostého zápočtu nedochází k újmě na daňovém výnosu státu rezidence daňového subjektu z titulu vyššího zdanění ve státě zdroje. Částka, která nebyla uznána k zápočtu daně může být následně uplatněna jako daňový výdaj. Dopad aplikace metody prostého zápočtu daně bude vyobrazen pomocí příkladu v následující Tabulce č. 2.2. [20]

Tabulka č. 2.2 – Metoda prostého zápočtu

Popis	Částka
Příjmy (celosvětové)	350.000 Kč
Daňová povinnost (15 %)	52.500 Kč
Zahraniční příjmy (metoda úplného zápočtu)	120.000 Kč
Zaplacená daň v zahraničí – 25 % (uznaná k zápočtu)	30.000 Kč
Poměrná část daňové povinnosti připadající na zahraniční příjmy $[120.000 \times (52.500 / 350.000)]$	22.500 Kč
Daňová povinnost zaplacená v zahraničí, kterou nelze uznat k zápočtu a která může být zahrnuta do daňově odčitatelných nákladů daňového subjektu $(30.000 - 22.500)$	7.500 Kč
Daňová povinnost v ČR po aplikaci zápočtu daně $(52.500 - 22.500)$	30.000 Kč

Zdroj: [4] - vlastní zpracování

Z Tabulky č. 2.2 vyplývá, že daň ve výši 7.500 Kč, která byla v zaplacená v zahraničí, nemůže být započtena na českou daň. Daňový subjekt tedy celkově zaplatil daň ve výši 60.000 Kč, ačkoli byla jeho daňová povinnost ve výši 52.500 Kč. Způsobil to fakt, že sazba daně v zahraničí činila 25 %. Oproti příkladu uvedenému v Tabulce č. 2.1 tedy nedošlo k situaci, že by stát rezidence daňového subjektu utrpěl újmu na daňovém výnosu. Částku 7.500 Kč si daňový subjekt může uplatnit jako daňově uznatelný výdaj podle ustanovení § 6 odst. 13 ZDP u příjmů ze závislé činnosti nebo podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

2.2.8 Vynětí příjmů ze zdanění

Podstatou metody vynětí – též označované jako metoda osvobození – je, že jsou z celosvětových příjmů daňového subjektu vyňaty příjmy ze zahraničí, tj. zdanění podléhají pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území státu jeho rezidence. Metodu vynětí lze nalézt spíše ve starších SZDZ (např. s Velkou Británií). Tato metoda není zásadně využívána v případě příjmů z dividend, úroků a licenčních poplatků. Aplikace metody vynětí připadá v úvahu týkající se příjmů pouze mezi smluvními státy, nikoli u států, které SZDZ ani obdobné smlouvy mezi sebou nemají. Jak již bylo uvedeno, metoda vynětí je rozdělena do dvou následujících forem:

- úplné vynětí a
- vynětí s výhradou regrese. [20]

Úplné vynětí

Metoda úplného vynětí spočívá v tom, že se příjmy ze zahraničí ze základu daně ve státě rezidence úplně vyjmou a nedojde tedy vůbec k jejich zdanění. Při použití této metody se tedy vůbec nepřihlíží k tomu, jestli byl daný příjem daňového subjektu v zahraničí zdaněn, případně jakou výší byl zdaněn. Rozhodné je pouze to, že předmětný příjem mohl být zdaněn v zahraničí v souladu se SZDZ. Není důležité, zda ke zdanění nakonec skutečně došlo a vzniká tedy riziko vzniku tzv. legálního dvojího nezdanění příjmů. Bezesporně se jedná o administrativně nejméně náročnou metodu, a to jak pro daňový subjekt, tak pro příslušného správce daně. S úplným vynětím se lze v praxi setkat jen velmi zřídka (např. smlouva s Brazílií). V následující Tabulce 2.3 bude vyobrazen příklad použití metody úplného vynětí příjmů. [20]

Tabulka č. 2.3 – Metoda úplného vynětí příjmů

Popis	Částka
Příjmy (celosvětové)	1.800.000 Kč
Základ daně v zahraničí, na který bude aplikována metoda úplného vynětí (před zdaněním)	1.000.000 Kč
Základ daně v ČR	800.000 Kč
Daňová povinnost v ČR po aplikaci úplného vynětí zahraničních příjmů – 15 %	120.000 Kč

Zdroj: [4] - vlastní zpracování

Z Tabulky č. 2.3 je zřejmé, že došlo v ČR ke zdanění pouze příjmů, které daňovému subjektu plynuly ze zdroje na území ČR. Příjmy ze zahraničí byly vyňaty, a to v plné výši. V tomto případě českého správce daně nezajímá, zda došlo v zahraničí ke zdanění těchto příjmů nebo ne.

Vynětí s výhradou progrese

Metoda vynětí s výhradou progrese označována též jako vynětí s progresí, je velmi podobná metodě úplného vynětí. Tato metoda je použitelná především v podmínkách progresivního zdanění příjmů, tj. s rostoucím základem daně roste i sazba daně. Je sjednána u téměř všech států, kde není aplikována metoda zápočtu. V podmínkách rovné daně tato metoda prakticky neplní svůj smysl a v konečném důsledku se jedná spíše o metodu úplného vynětí příjmů. V ČR sice (zatím) neexistuje progresivní zdanění, avšak obdobným jevem je tzv. solidární zvýšení daně, které je vymezeno v ustanovení § 16a ZDP. Solidární zvýšení daně by mohlo představovat jakousi formu progresivního zdanění, což by vedlo k umožnění aplikace metody vynětí s výhradou progrese. Avšak dle informací Generálního finančního ředitelství (dále také „GFŘ“) týkající se aplikace solidárního zvýšení daně vyplývá, že se povinnost zdanění solidární daní má zkoumat, jakmile budou příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí ze zdanění v ČR vyňaty. Z informací GFŘ tedy vyplývá, že se v případě solidárního zvýšení daně metoda vynětí s výhradou progrese nepoužije. [4]

Jak již bylo zmíněno, tato metoda je velmi podobná metodě úplného vynětí. Je tomu tak, protože se ani v tomto případě zahraniční příjem nezahrne v plné výši do tuzemského základu daně, avšak při stanovení sazby daně tuzemských příjmů, se k němu přihlédne, tj. sazba daně bude odpovídat fiktivní výši základu daně, ve kterém bude zahrnutý zahraniční příjem. V takovém případě nastává logický závěr v tom, že pokud by se nejednalo o podmínky progresivního zdanění, ale rovného zdanění, nemělo by fiktivní navýšení základu daně žádný smysl. [5]

Výpočet daňového zatížení při použití metody vynětí s výhradou regrese se provádí pomocí zprůměrování, tj. vypočítá se průměrné daňové zatížení, které připadá na celosvětové zdanitelné příjmy daňového subjektu a vypočítané procento se následně použije pro výpočet jeho daňového zatížení tuzemských příjmů. Schematicky bude vyobrazen výpočet celkového zatížení českého daňového subjektu v Tabulce č. 2.5. Jelikož je potřeba výpočet daně aplikovat v podmínkách progresivního zdanění, budou uvažovány sazby daně dle ZDP platného ke dni 1.1.2006 – viz Tabulka č. 2.4. [4]

Tabulka č. 2.4 – Sazba daně z příjmů FO pro rok 2006

Základ pro výpočet daně z příjmů FO (od – do)		Progresivní sazby daně z příjmů FO	Kumulovaná daň z příjmů FO
0 Kč	121 200 Kč	12 %	14.544 Kč
121.200 Kč	218.400 Kč	19 % + 14.544 Kč	33.012 Kč
218.200 Kč	331.200 Kč	25 % + 33.012 Kč	61.212 Kč
331.200 Kč	a více (350.000 Kč)	32 % + 61.212 Kč	67.228 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 2.5 – Metoda vynětí s výhradou progrese

Popis	Částka
Příjmy (celosvětové)	350.000 Kč
Základ daně v zahraničí, na který bude aplikována metoda vynětí s výhradou progrese (před zdaněním)	120.000 Kč
Daňová povinnost vypočtená z celosvětových příjmů (dle Tabulky č. 2.4)	67.228 Kč
Průměrné daňové zatížení celosvětových příjmů $(67.228 / 350.000 \times 100)$	19,21 %
Daňová povinnost v ČR po aplikaci metody vynětí s výhradou progrese $(350.000 - 120.000) \times 19,21 \%$	44.183 Kč

Zdroj: [4] - vlastní zpracování

Z Tabulky č. 2.5 je vidět tzv. fiktivní navýšení základu daně o zahraniční příjmy, což má dopad na výši sazby daně. Navýšení základu daně o zahraniční příjmy způsobilo posunutí daňového subjektu do vyšších pásem progresivního zdanění, což ve výsledku zvýšilo procentuální výši zdanění tuzemských příjmů. Pakliže by byly zahraniční příjmy vyňaty bez výhrady s progresí, bylo by daňové zatížení výrazně nižší.

Vynětí příjmů ze závislé činnosti

V ZDP, konkrétně v § 38f odst. 4, je daňovým rezidentům umožněno své zahraniční příjmy ze závislé činnosti vyjmout ze zdanitelných příjmů ve všech případech za předpokladu, že tyto příjmy pocházejí ze států, s nimiž má ČR uzavřenou SZDZ. Tuto možnost mohou poplatníci uplatnit i v případě, že má ČR v uzavřené SZDZ s příslušným státem sjednáno, že lze jako metodu zamezení dvojímu zdanění použít metodu prostého zápočtu. Aby si však mohl poplatník uplatnit metodu vynětí u příjmů ze závislé činnosti, musí se jednat o příjmy, které již byly zdaněny ve státě zdroje. Pokud tedy u zahraničního příjmu ve státě zdroje došlo např. k osvobození od daně, nelze metodu vynětí příjmů ze závislé

činnosti aplikovat. Dále lze ustanovení § 38f použít pouze v případě, že zaměstnavatelem poplatníka je daňový rezident státu, ve kterém je činnost vykonávána, nebo v případě, že má český daňový rezident v místě výkonu činnosti poplatníka svou stálou provozovnu. Metodu vynětí dle § 38f odst. 4 není možné použít v případě vyslání zaměstnance do zahraničí k plnění pracovních úkolů pro českého daňového rezidenta (zaměstnavatele). Avšak v případě, kdy skutečný zaměstnavatel (český daňový rezident) přenechá svého zaměstnance zahraničnímu ekonomickému zaměstnavateli, tj. mezinárodní pronájem pracovní síly (viz kapitola 3), je možné ustanovení § 38f odst. 4 použít. [4]

2.2.9 Zahrnutí zaplacené daně v zahraničí do daňově uznatelných nákladů

Tuto možnost nelze považovat za metodu zamezující dvojímu zdanění, jakožto spíše za metodu, která má dvojí zdanění zmírnit. Je využívána vždy, pokud není s příslušným státem uzavřena SZDZ nebo nebyla uznána k zápočtu celá částka zaplacené daně v zahraničí, přičemž je daňovému subjektu umožněno vzniklý rozdíl zahrnout v následujícím období do daňově uznatelných nákladů. Zaplacenou zahraniční daň nelze zahrnout do daňově uznatelných nákladů, pakliže se vztahuje k příjmům, které podléhají metodě vynětí. Lze dokonce nalézt ustanovení, ze kterého to výslovně vyplývá, a to § 24 odst. 2 písm. h) ZDP, ve kterém je uvedeno, že lze daň zahrnout: „*pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně*“. Do nákladů rovněž nelze zahrnout daň, která byla zaplacena v zahraničí nad rámec SZDZ, tj. správce daně zdanil více, než je v SZDZ povoleno a daňový subjekt se proti tomu nijak neohradil.

2.2.10 Rozbor Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku

Jelikož bude praktická část této diplomové práce zaměřena na situaci, kdy bude mateřská společnost, která je daňovým rezidentem ČR pronajímat zaměstnance své dceřiné společnosti na Slovensko, bude v této kapitole zaměřena na SZDZ uzavřenou se Slovenskem (viz Příloha č. 2).

Smlouva mezi ČR a Slovenskem nabyla účinnosti dne 1. ledna 2004 a byla sepsána na základě modelové smlouvy OECD. V této SZDZ je obsaženo celkem 28 článků, avšak vzhledem k obsáhlosti a souvislosti s tématem této diplomové práce bude rozebráno pouze několik z nich.

Článek 1 – Osoby, na které se smlouva vztahuje

Smlouva se vztahuje na fyzické i právnické osoby. U fyzických osob není smlouva aplikovatelná v souvislosti se státním občanstvím, avšak s daňovým rezidentstvím těchto osob. Pokud by byl občan nesmluvního státu rezidentem ČR i Slovenska na základě vnitrostátních předpisů, znamenalo by to, že se na něj vztahuje SZDZ uzavřená mezi ČR a Slovenskem. Pojem rezident je vymezen v Článku 4, který bude také vysvětlen v této diplomové práci. [6]

Co se týče právnických osob, aplikuje se smlouva pomocí stejných kritérií. U právnických osob však může být situace složitější. Je tomu tak u osobních společností. Např. veřejné obchodní společnosti, které sice podle obchodně-právních předpisů jsou právnickými osobami, avšak podle ZDP se jedná o subjekt bez vlastní daňové povinnosti v oblasti daní z příjmů. Dani z příjmů jsou tedy příslušní pouze jednotliví společníci této společnosti, nikoli společnost sama. Kladný výsledek hospodaření, který vygenerovala veřejná obchodní společnost je rozdělen mezi jednotlivé společníky a ti takový příjem zdaní podle ZDP. V závislosti na tom, zda jsou společníci fyzickými nebo právnickými osobami, jsou podle toho jejich příjmy zdaněny. Další osobní společností je tzv. komanditní společnost. U komplementáře se postupuje obdobně, jako u společníků ručících celým svým majetkem. V těchto případech se tedy SZDZ vztahuje na společníky (fyzické osoby), nikoli na společnost (právnickou osobu). Pokud by tedy existovala veřejná obchodní společnost se sídlem v Berouně, ve které by byli tři společníci, přičemž jeden z nich by byl rezidentem Slovenska, druhý rezidentem ČR a třetí rezidentem Lichtenštejnska, mohla by být SZDZ aplikovaná pouze na rezidenta Slovenska. Na rezidenta Lichtenštejnska by se vztahovala SZDZ uzavřená mezi ČR a Lichtenštejnskem. [6]

Článek 2 – Daně, na které se smlouva vztahuje

V tomto článku jsou vymezeny daně obou států, na které se smlouva vztahuje. Smyslem je, aby byla vyloučena nezbytnost uzavření nové smlouvy, pokud by se změnil vnitrostátní předpisy v jednom ze smluvních států. V Článku 2 jsou tedy vymezeny všechny daně obou států, na které se smlouva vztahovala v době jejího uzavření. Jak již vyplývá z celého názvu této smlouvy, byl okruh daní vymezen na daně z příjmů a daně z majetku. Smlouva se tedy nevztahuje na daň z přidané hodnoty, spotřební daně a ani sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění. [6]

Pokud by tedy došlo po nějaké době ke změně daňové soustavy jednoho ze smluvních států, neodrazí se to na aplikaci smlouvy. K této situaci může dojít např. při zániku některé

z daní nebo naopak při vzniku nové daně. Prostřednictvím tohoto článku je zajištěno, že bude smlouva aplikována i na daně stejného či obdobného druhu. Jako příklad lze uvést zrušení daně dědické v českém daňovém systému. Daň dědická byla zrušena a byla zakomponována do ZDP. Pro tyto případy je ve smlouvě Článek 2. [6]

Článek 3 – Všeobecné definice

Prostřednictvím tohoto článku jsou vymezeny výrazy, které jsou použity ve smlouvě. Některé důležité pojmy jsou vymezeny v samostatných člancích, jako např. stálá provozovna nebo rezident. [6]

Pakliže se v tomto článku ani v žádném jiném některé výrazy neobjevují, použije se právní řád státu, kterého se daň týká. [6]

Článek 4 – Rezidenti

Tento článek je v oblasti mezinárodního zdanění velice důležitý. Především u fyzických osob je pomocí tohoto článku řešena spousta nesrovnalostí. Jak již samotný název článku napovídá, napomáhá k řešení konfliktů v případě, kdy vnitrostátní předpisy obou smluvních států považují jednu osobu za daňového rezidenta. Tyto případy jsou řešeny pomocí Článku 4. Jsou v něm uvedena kritéria, podle kterých se postupuje, dokud nedojde k situaci, kdy je daňové rezidentství přisouzeno pouze jednomu smluvnímu státu. Jelikož byla daňovému rezidentství věnována samostatná kapitola v této diplomové práci (viz kapitola 2.2.1), nebude tento pojem a kritéria určení daňového rezidentství dále rozebírána. [6]

Článek 5 – Stálá provozovna

Stálou provozovnou se rozumí kterékoli trvalé zařízení pro podnikatelskou činnost. Aby došlo ke vzniku stálé provozovny, nemusí být zařízení či prostory ve vlastnictví podniku. I v případě pronájmu může dojít ke vzniku stálé provozovny. Ve smlouvě je uveden demonstrativní výčet, co je považováno za stálou provozovnu. Jelikož byla této problematice rovněž věnována samostatná kapitola (viz kapitola 2.2.3), nebude dále rozebírána. [6]

Článek 14 – Příjmy ze závislé činnosti

Obecným pravidlem pro zdanění příjmů ze zaměstnání (nikoli penzí a tantiém, těm jsou věnovány samostatné články) je, že příjem podléhá zdanění v tom státě, ve kterém byla činnost opravdu vykonávána. Existují výjimky, u kterých může dojít k osvobození příjmů plynoucích rezidentovi Slovenska z činnosti vykonávané na území ČR. Podmínky k tomu, aby byly tyto příjmy osvobozeny jsou následující a musí být splněny všechny současně:

- 1) pobyt zaměstnance na území ČR nesmí přesáhnout 183 dnů, a to v jakémkoli dvanáctiměsíčním období, které začíná nebo končí v příslušném roce. Do tohoto časového období nejsou počítány jen dny, které byl fyzicky na území ČR přítomen, avšak i dny, které trávil tento zaměstnanec mimo ČR (např. soboty, neděle, svátky, služební cesty spojené se zaměstnáním na území ČR, po kterých zaměstnání v ČR pokračuje);
- 2) zaměstnanci jsou odměny za práci vypláceny zaměstnavatelem, který není rezidentem ČR (nemusí být rezidentem Slovenska);
- 3) mzda zaměstnance není zahrnuta do nákladů stálé provozovny, kterou má zaměstnavatel zaregistrovanou na území ČR. Pokud by zaměstnanec byl vyslán vykonávat práci ve stálé provozovně na území ČR, není potřeba se zabývat počítáním 183 dnů, jelikož příjem automaticky podléhá zdanění bez ohledu počet strávených dnů v ČR. [6]

Za zaměstnavatele je považován podle tohoto článku osoba, které plyne právo na vykonanou práci, která nese odpovědnost a veškerá rizika spojená s vykonáním této práce. Tuto definici v případě MPPS splňuje především ekonomický zaměstnavatel, a proto je považován za zaměstnavatele ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP. Pokud tedy bude uveden klasický případ MPPS, kdy rezident Slovenska, který má uzavřenou pracovní smlouvu s rezidentem Slovenska, pracuje na území ČR a vykonává závislou činnost pro českého rezidenta, který jej řídí, úkoluje, nese za něj odpovědnost a veškerá rizika spojená s vykonávanou činností, bude tento příjem podléhat zdanění v ČR, přestože doba jeho pobytu na území ČR nepřekročila 183 dnů (za předpokladu, že jeho právní zaměstnavatel nemá v ČR registrovanou stálou provozovnu). Obdobně by tomu bylo v opačném případě. [6]

Článek 22 – Vyloučení dvojího zdanění

Tento článek slouží k vyloučení dvojího zdanění příjmů nebo majetku. Pro vyloučení těchto příjmů slouží metoda prostého zápočtu (viz kapitola 2.2.7). Co se týče majetku, tak u toho by tato metoda mohla být použita pouze za předpokladu, že by majetek podléhal zdanění v obou smluvních státech. [6]

Jelikož v tomto článku není nijak určeno, jakým způsobem se započtení vypočítá, je pro účely použitelnosti SZDZ toto vymezeno ve vnitrostátních předpisech (konkrétně v ustanovení § 38f odst. 2 ZDP). [6]

Článek 23 – Zásada rovného nakládání

Tento článek napomáhá k zamezení diskriminace z důvodu státní příslušnosti. To znamená, že státní příslušníci smluvního státu nesmí být za stejných okolností ve druhém smluvním státě jakkoli znevýhodněni. Pojem státní příslušník je ve smlouvě vymezen v Článku 3 a rozumí se jím fyzické i právnické osoby. Smyslem zásady uvedené v odstavci 1 tohoto článku není, aby slovenskému občanovi, daňovému nerezidentovi, byly poskytnuty stejné výhody, jako českému občanovi, daňovému rezidentovi. Smyslem této zásady je, aby český daňový nerezident, který je občanem ČR měl stejné podmínky a bylo s ním stejně zacházeno, jako s daňovým nerezidentem, který není občanem ČR. [6]

Článek 24 – Řešení případu dohodou

Pravidla stanovené tímto článkem slouží ke zrušení zdanění v situaci, kdy by takové zdanění nebylo v souladu s touto SZDZ. Řešení případu dohodou není nijak upraveno vnitrostátním předpisem. Ve většině případů se jedná o řešení sporů plynoucích ze SZDZ v tzv. „přátelském duchu“, tj. správci daně obou smluvních států se dohodnou na určitém závěru. [6]

3 Teoretické vymezení institutu mezinárodního pronájmu pracovních sil

Institut mezinárodní pronájem pracovních sil byl poprvé zakotven v zákonech v roce 2004, kdy nabyl účinnosti zákon č. 435/2004 o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů zároveň se samostatnou úpravou zákoníku práce. Prostřednictvím těchto zákonných úprav se v českém právu poprvé objevil pojem „agentura práce“. Agentury práce tedy mohou s povolením Ministerstva práce a sociálních věcí (dále také „MPSV“) zprostředkovávat pracovní příležitosti, a zároveň mohou poskytnout své zaměstnance jiným subjektům. [4]

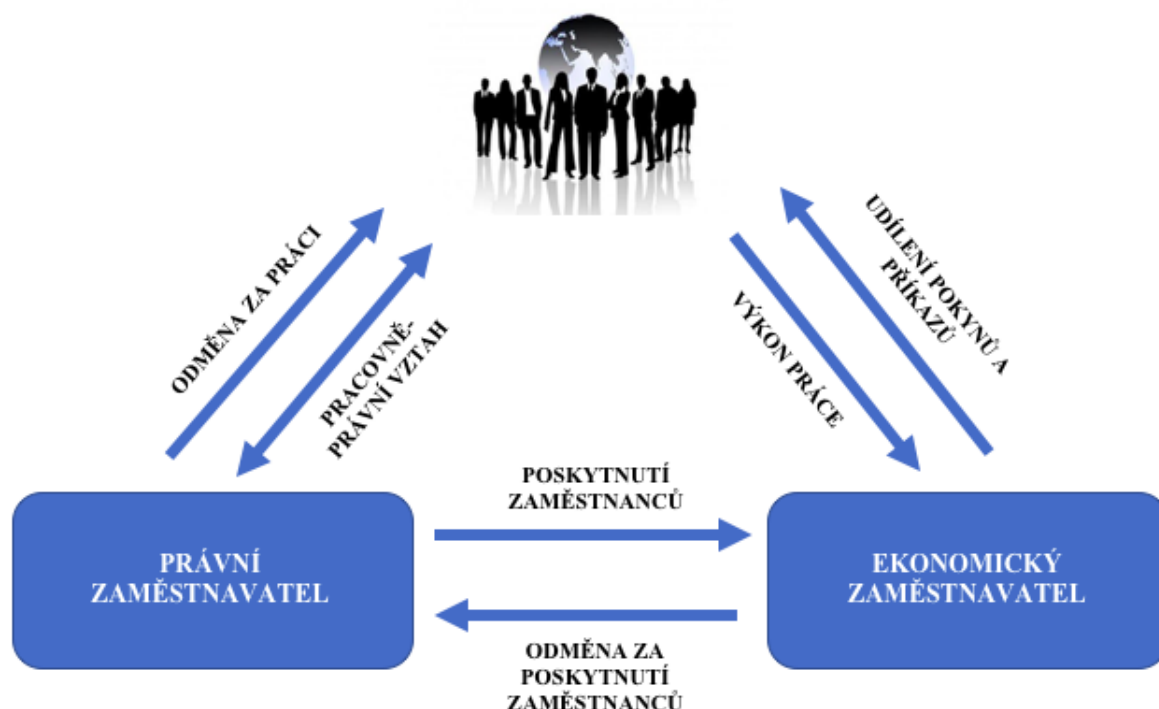
Není však podmínkou, aby byl pronájem pracovníků ujednán pouze prostřednictvím agentury práce. Pronajímat své pracovníky tedy můžou i obchodní společnosti, které mají úplně jiný předmět podnikání než právě agentury práce. [4]

3.1 Charakteristické rysy mezinárodního pronájmu pracovních sil

O mezinárodní pronájem pracovních sil se jedná v případě, kdy je zaměstnanec vyslán svým právním zaměstnavatelem (mají mezi sebou uzavřenou pracovní smlouvu) do zahraničí, kde bude vykonávat svou závislou činnost pro tzv. uživatele neboli ekonomického zaměstnavatele (viz kapitola 3.1.2). Nutno podotknout, že zaměstnanec zůstává nadále v pracovněprávním poměru se svým právním zaměstnavatelem. Ekonomický zaměstnavatel následně vyslanému zaměstnanci přiděluje úkoly, kontroluje jeho činnost, zodpovídá za jeho pracovní výkon, nese plně veškerá rizika spojená s výkonem činnosti a plyne mu z něj užitek. Za vykonanou činnost pro svého ekonomického zaměstnavatele náleží zaměstnanci odměna. Odměnu zaměstnanec inkasuje stále od svého právního zaměstnavatele, který následně mzdové náklady přefakturuje ekonomickému zaměstnavateli, tedy uživateli. [1, 4]

Prostřednictvím Obrázku 3.1 níže, je vyobrazeno jednoduché schéma MPPS.

Obrázek č. 3.1 – Schématické vyobrazení mezinárodního pronájmu pracovních sil



Zdroj: [7] - vlastní zpracování

Smluvní vztah by mezi právním zaměstnavatelem a uživatelem měl být upraven prostřednictvím smlouvy o pronájmu pracovní síly. V této smlouvě by měly být obsaženy následující ustanovení:

- způsob výběru pronajatých zaměstnanců,
- podmínky přidělení zaměstnanců,
- způsob odměňování zaměstnanců,
- marže za pronájem (včetně periodicity plateb apod.). [1, 7]

Smluvní dokumentace nemusí doslova obsahovat veškeré výše uvedené ustanovení, avšak je potřeba smlouvu o pronájmu pracovní síly posuzovat z celkového pohledu, a to s ohledem na kritéria, které jsou stanoveny pokynem Ministerstva financí ČR (dále také „MF“) D – 151 – viz následující kapitola.

3.1.1 Mezinárodní pronájem pracovních sil a kritéria pro jeho určení

Jak již bylo v předešlé kapitole uvedeno, kritéria pro určení MPPS jsou vymezena v pokynu D – 151, který byl vydán MF ČR. Jedná se o kritéria, která napomáhají k obecnému posouzení MPPS. Jsou jimi:

- český ekonomický zaměstnavatel (uživatel) určuje množství, kvalifikaci a další požadavky na zaměstnance (pohlaví, věk apod.), stanovuje dobu, po kterou je bude potřebovat,
- český ekonomický zaměstnavatel (uživatel) přímo nebo nepřímo úkoluje, řídí a kontroluje zaměstnance,
- činnost je vykonávána na místě, které je určeno českým ekonomickým zaměstnavatelem (uživatelem) a je pod jeho kontrolou a nese rizika s ní spojené,
- odměna za vykonanou činnost je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo jiným obdobným způsobem, ze kterého je možné zjistit spojitost mezi odměnou pronajímatele a příjmem vyplaceným zaměstnanci,
- veškeré pracovní nářadí a materiál jsou zaměstnancům poskytovány českým ekonomickým zaměstnavatelem (uživatelem). [7]

Z uvedených kritérií je zřejmé, že se pokyn vztahuje především na pronájem ze zahraničí do ČR, avšak analogicky lze tato kritéria použít při pronájmu pracovních sil z ČR do zahraničí. [7]

Pro usouzení, že se jedná o MPPS není nutno splnit veškerá zmíněná kritéria, jedná se spíše o jakýsi přehled relevantních skutečností. [7]

3.1.2 Ekonomický zaměstnavatel

Příjmem ze závislé činnosti se rozumí příjem z jakéhokoliv poměru, ve kterém je fyzická osoba při vykonávání práce zavázána dbát příkazům plátce. U pronajatých zaměstnanců je považována za zaměstnavatele tuzemská fyzická nebo právnická osoba, u které tito zaměstnanci plní pracovní povinnosti na základě jejich příkazů, ačkoli je odměna za jejich práci vyplácena osobou se sídlem nebo bydlištěm mimo území ČR na základě smluvního vztahu (viz § 6 odst. 2 ZDP). [6]

Takový zaměstnavatel je označován jako ekonomický zaměstnavatel. Ten plní u zahraničních zaměstnanců povinnosti plátce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Pro účely ZDP může být ekonomickým zaměstnavatelem pouze český daňový rezident. [6]

3.1.3 Vyplácení odměn pronajatým zaměstnancům

Obvykle bývá odměna náležící pronajatým zaměstnancům vyplácena jejich právním zaměstnavatelem. Ten na základě smluvního ujednání následně fakturuje ekonomickému

zaměstnavateli poplatků za pronájem pracovní síly. Výše fakturovaného poplatku by měla být odvozena od nákladů, které právní zaměstnavatel vynaložil na odměňování pronajatých zaměstnanců, a to včetně souvisejících nákladů (např. sociální pojištění, zdravotní pojištění, cestovní náhrady apod.). Marže za poskytnutí pracovní síly by měla být součástí poplatku. Často se lze v praxi setkat s pronájmem pracovní síly mezi spojenými osobami (např. mezi mateřskou a dceřinou společností jako je tomu i v praktické části této diplomové práce). V takovém případě by měla být marže v obvyklé výši v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 ZDP. [7]

Správně by měla být marže za poskytnutí pracovní síly ujednána ve smluvní dokumentaci, případně by při fakturaci měly být uváděny podrobně jednotlivé složky poplatku. Pokud by nebylo zřejmé, zda je již v poplatku zahrnuta marže, mohly by vzniknout nejasnosti při stanovení zdanitelných příjmů pronajatých zaměstnanců. [7]

Jednou z alternativ je i vyplácení odměn ekonomickým zaměstnavatelem, avšak v této situaci by došlo ke změně dopadů jak daňových, tak dopadů v oblasti pojistného.

3.1.4 Právní rámec mezinárodního pronájmu pracovních sil

MPPS je součástí mezinárodního zdanění příjmů a jeho právní úprava je poměrně komplikovaná. Právní rámec MPPS je upraven na úrovni:

- vnitrostátního práva (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů),
- práva EU (Nařízení),
- mezinárodního práva (SZDZ, smlouvy o sociálním zabezpečení).

Dalším velice důležitým nástrojem je pak judikatura ať už tuzemská, tak rovněž judikatura Evropského soudního dvora.

3.2 Daňové konsekvence režimu mezinárodního pronájmu pracovních sil

V dnešní době je vysílání zaměstnanců do zahraniční u spousty společností běžnou rutinou. Nastavení vysílací struktury je při vysílání zaměstnanců velice důležité, jelikož to může mít pro společnosti nemalé daňové dopady a administrativní zátěž. Stejně tak pro zaměstnance je volba vysílací struktury důležitá, protože i jich se budou dotýkat daňové konsekvence vyplývající z jejich výkonu činnosti v zahraničí.

V této kapitole budou tedy shrnuty daňové dopady na právního i ekonomického zaměstnavatele a jejich povinnosti a také na pronajaté zaměstnance.

3.2.1 Daň z příjmů ze závislé činnosti

Velice častou daňovou otázkou bývá v praxi stanovení základu daně pronajatého zaměstnance. Zdanitelný příjem pronajatých zaměstnanců je pro účely výpočtu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti odvozen od vyfakturované částky za pronájem pracovních sil. Výši zdanitelného příjmu pronajatého zaměstnance však ovlivňují i další faktory. V § 6 odst. 2 ZDP je uvedeno, že pokud je součástí částky za zprostředkování pronájmu pracovních sil i marže, považuje se za zdanitelný příjem zaměstnance minimálně 60 % z celkové úhrady. Pokud by tedy marže činila více než 40 % z celkové úhrady, použila by se jako zdanitelný příjem fikce ve výši 60 % z celkové úhrady. [7]

Nastat však může i situace, kdy není ze smlouvy o pronájmu pracovních sil zřejmé, zda je součástí částky za zprostředkování pronájmu pracovních sil i marže. V takovém případě je zdanitelným příjmem pronajatých zaměstnanců vždy 100 % fakturované částky. Tento názor vyjádřilo MF ČR v rámci příspěvku koordinačního výboru komory daňových poradců ČR (dále také „KOOV KDP ČR“) č. 221/13.02.08. Existuje však judikatura, která uvádí, že pokud není ve smlouvě o pronájmu pracovní síly dohodnuta výše marže, není možné automaticky dovozovat, že 100 % fakturované částky jsou právě mzdy pronajatých zaměstnanců. Vycházet by se mělo ze skutečných mezd pronajatých zaměstnanců, což může být vyobrazeno např. na fakturách za zprostředkování pracovních sil. Důkazní břemeno je však na straně daňového subjektu, nikoli na straně správce daně. [7, 17]

Častou otázkou je, zda by základ daně měl být navýšen o fiktivní pojistné. Podle § 6 odst. 12 ZDP jsou totiž příjmy plynoucí poplatníkům ze závislé činnosti zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální a zdravotní pojištění, kterou je povinen odvést zaměstnavatel. Výše odpovídající povinnému pojistnému je tedy při výpočtu základu daně přičtena k příjmům ze závislé činnosti, a to i v případě, že se jedná o daňového nerezidenta, za kterého zaměstnavatel nemá povinnost odvádět pojistné, tj. zaměstnanec, který se neřídí právními předpisy ČR týkající se odvodů povinného pojistného. Tato otázka nesmí být uzavřena takto jednoduše, jelikož mohou nastat z hlediska příslušnosti k pojistnému systému následující situace:

- 1) zaměstnanec se řídí českými právními předpisy o sociálním a zdravotním pojištění a odvádí tedy pojistné v ČR,
- 2) zaměstnanec disponuje potvrzením o příslušnosti k povinnému pojistnému systému v zahraničí na základě platné bilaterální smlouvy o sociálním

zabezpečení, případně koordinačních nařízení EU pro oblast sociálního zabezpečení a povinné pojistné odvádí v zahraničí. [4]

Nezáleží na tom, zda je zaměstnanec účasten pojistnému v ČR nebo v zahraničí. Povinné pojistné bude vždy odvádět právní zaměstnavatel. Odůvodnění lze nalézt v tom, že ekonomický zaměstnavatel je označen za zaměstnavatele pouze pro účely ZDP. Pakliže by tedy pronajatý zaměstnanec podléhal odvodům povinného pojistnému v ČR, bude to jeho právní zaměstnavatel, kdo bude povinen se zaregistrovat a pojistné odvádět. Tento závěr již potvrdili i zástupci MPSV a České správy sociálního zabezpečení (dále také „ČSSZ“), jichž se správa v oblasti sociálního zabezpečení dotýká. [4]

Zpočátku, kdy byl zaveden do české legislativy pojem „superhrubá mzda“, byla snaha, aby ekonomický zaměstnavatel nenavyšoval základ daně zaměstnance o fiktivní pojistné. Aktuálně je však ustálen výklad, dle kterého je příjem pronajatého zaměstnance navyšován o fiktivní pojistné pro účely stanovení základu daně. Tento závěr vyplývá z vyjádření MF ČR v rámci příspěvku KOOV KDP ČR č. 221/13.02.08. MF ČR se vyjádřilo, že pokud lze ze smlouvy či jiných okolností dovodit, že odvody na pojistné nejsou hrazeny v rámci úhrady za poskytnutí pronájmu pracovní síly, tak souhlasí s tím, že ekonomický zaměstnavatel nemusí příjem zaměstnance navyšovat o tzv. superhrubou mzdu. MF ČR je však toho názoru, že odvody na pojistné jsou součástí úhrady za poskytnutí pronájmu pracovních sil vždy. [4, 17]

Pokud ekonomický zaměstnavatel poskytuje dle smlouvy o pronájmu pracovních sil pronajatým zaměstnancům nějaká další plnění, jako jsou např. ubytování, osobní automobil, letenky apod.), které podle ZDP podléhají dani z příjmů fyzických osob, musí tato plnění být zahrnuta do základu daně pro účely výpočtu zálohy na daň z příjmů pronajatých zaměstnanců. Tato další plnění musí být vždy zahrnuta do základu daně v jejich plné výši, tj. pokud byl stanoven zdanitelný příjem dle § 6 odst. 2 ve výši 60 % z fakturované částky, musí být tento zdanitelný příjem zvýšen o další poskytnutá plnění. Z těchto plnění musí být vždy odvedena záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti v měsíci, ve kterém byly poskytnuty. [7]

Jelikož se na pronajaté zaměstnance z hlediska ZDP pohlíží jako na zaměstnance ekonomického zaměstnavatele, mohou se na ně vztahovat veškerá ustanovení ZDP, které se týkají zaměstnanců. Je tedy možné aplikovat ustanovení týkající se vynětí příjmů ze zdanění (viz § 6 odst. 7 ZDP) nebo také ustanovení týkající se osvobozených příjmů od daně z příjmů fyzických osob (viz § 6 odst. 9 ZDP). [4]

3.2.2 Daňové přiznání a roční zúčtování daně u pronajatých zaměstnanců

Zaměstnancům, kteří byli do ČR vysláni prostřednictvím svého právního zaměstnavatele, může vzniknout povinnost podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob v ČR. Taková situace může nastat v případě, kdy by těmto zaměstnancům plynuly i jiné příjmy převyšující částku 6.000 Kč (viz § 38g odst. 2 ZDP) než příjmy ze závislé činnosti, tj. podle § 7 až § 10 ZDP. Pokud by zaměstnanec těchto jiných příjmů na území ČR nedosáhl a podepsal by u svého ekonomického zaměstnavatele prohlášení poplatníka, nevztahovala by se na něj povinnost podat daňové přiznání. [4]

V žádném případě však není pronajatým zaměstnancům zakázáno daňové přiznání podat dobrovolně. Mnohdy může nastat situace, kdy to pro ně je dokonce výhodnější. V daňových přiznáních si mohou pronajatí zaměstnanci uplatnit slevy na dani. Slevy na dani však mohou pronajatí zaměstnanci (daňoví nerezidenti) uplatnit pouze v případě, že příjmy ze zdrojů na území ČR podle § 22 ZDP činí nejméně 90 % všech jejich příjmů s určitými výjimkami (viz § 35ba odst. 2 ZDP) – neplatí pro základní slevu na poplatníka. Dalším z důvodů, proč pronajatí zaměstnanci podávají daňové přiznání je nutnost získat potvrzení o výši zaplacené daně v ČR pro účely zdanění ve statě jejich daňové rezidence. Finanční úřady běžně toto potvrzení nevystavují, jestliže je daň odvedena prostřednictvím ekonomického zaměstnavatele (plátce) a poplatník nepodá daňové přiznání. [7]

Pokud by pronajatým zaměstnancům nevznikla povinnost podání daňového přiznání, mohou prostřednictvím žádosti zažádat svého ekonomického zaměstnavatele o provedení tzv. ročního zúčtování daně. V ročním zúčtování daně může ekonomický zaměstnavatel pronajatému zaměstnanci uplatnit i základní slevu na poplatníka za celý kalendářní rok, přestože by pronajatý zaměstnanec pracoval na území ČR pouze část roku. Existují však daňová zvýhodnění, která lze uplatnit jen prostřednictvím daňového přiznání, např. daňové zvýhodnění na vyživované děti. V ročním zúčtování nelze rovněž modifikovat výši příjmů, které podléhají zdanění v ČR. Lze tedy říci, že podání daňového přiznání může být pro pronajaté zaměstnance často mnohem výhodnější než provedení ročního zúčtování. [7]

Pokud by byl zkoumán český daňový rezident, který byl pronajatý českou společností do zahraničí, tak na něj nemusí dolehnout povinnost podat daňové přiznání. Oporu lze nalézt v ustanovení § 38g odst. 2 ZDP, podle kterého není poplatník povinen podat daňové přiznání, pakliže mu plynou příjmy pouze ze závislé činnosti ze zahraničí, které jsou dle ustanovení § 38f ZDP ze zdanění vyjmuty. [4]

3.2.3 Daň z příjmů právnických osob

Obecně je částka za zprostředkování pronájmu pracovní síly u českého ekonomického zaměstnavatele považována za daňově uznatelný náklad, tj. jedná se o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle obecného ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. K prokázání, zda jsou naplněny podmínky pro aplikaci tohoto ustanovení slouží především smlouva o pronájmu pracovní síly. [7]

Pokud by ekonomický zaměstnavatel poskytoval pronajatým zaměstnancům na základě smlouvy o pronájmu pracovních sil kromě poplatku za zprostředkování pronájmu i nějaká další plnění (např. osobní automobil, cestovní náhrady apod.), posuzovaly by se příslušné náklady z pohledu daně z příjmů právnických osob obdobně, jako by tomu bylo při poskytnutí obdobných plnění svým vlastním kmenovým zaměstnancům. Platí to i za předpokladu, že ekonomický zaměstnavatel náklady na tyto plnění prvně přefakturuje právnímu zaměstnavateli a ten je následně zahrne do poplatku za zprostředkování pronájmu v rámci fakturace ekonomickému zaměstnavateli. [7]

Pokud by právní zaměstnavatel byl daňovým rezidentem státu, se kterým nemá ČR uzavřenou SZDZ, podléhá marže fakturovaná za zprostředkování pronájmu pracovní síly tímto právním zaměstnavatelem dani z příjmů právnických osob v ČR. Plátcem daně je v tomto případě český ekonomický zaměstnavatel, který je povinen ji odvést prostřednictvím srážkové daně. [7]

3.2.4 Povinnosti ekonomického zaměstnavatele

Česká společnost, která si pronajala zaměstnance, kteří u ní vykonávají závislou činnost podle jejích příkazů, je považována za zaměstnavatele těchto zaměstnanců podle ZDP. Je tedy zavázána plnit ve vztahu k zaměstnancům veškeré povinnosti, které ZDP ukládá plátcům daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Hlavní povinností, která připadá ekonomickému zaměstnavateli je odvod záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti. Způsob, jakým je stanoven základ daně u těchto zaměstnanců byl již vysvětlen v předešlých kapitolách. Pro výpočet záloh se použije obecná sazba daně z příjmů fyzických osob, tj. 15 %. [7]

Vypočtené zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti pronajatých zaměstnanců musí být ekonomickým zaměstnavatelem odvedeny vždy do 20. dne po uplynutí kalendářního měsíce, v němž obdržel fakturu od pronajímatele. Z uvedeného vyplývá, že odvod záloh nemusí být proveden každý měsíc. Periodicita odvodů záloh na daň z příjmů bude záviset na

frekvenci fakturace částky za pronájem pracovních sil. V praxi tak může dojít i k situaci, kdy bude záloha odvedena jednou za tři měsíce či dokonce jednou za kalendářní rok, pokud by pronajímatel vystavoval fakturu čtvrtletně nebo ročně. [7]

Další povinností ekonomického zaměstnavatele ve vztahu k pronajatým zaměstnancům jsou shodné jako u jeho „běžných“ zaměstnanců. Zálohy, které byly odvedeny, musí být uvedeny ve Vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podávané po skončení kalendářního roku a pronajatí zaměstnanci musí být zahrnuti v příslušných přílohách k tomuto Vyúčtování. [7]

3.2.5 Povinnosti právního zaměstnavatele

Odpovědnost za zdaňování příjmů pronajatých zaměstnanců je ZDP přenesena na českého ekonomického zaměstnavatele. Zahraniční právní zaměstnavatel tedy nemá v návaznosti na pronájem pracovních sil české společnosti žádné povinnosti v oblasti daně z příjmů. Předpokládá se však, že právní zaměstnavatel vykonává veškerou ekonomickou aktivitu mimo území ČR a že na území ČR pouze pronajímá své zaměstnance. Dalším předpokladem je, že nemá žádné stálé místo k provozování činnosti na území ČR (např. kancelář), ani zde nejedná vlastním jménem (např. nesnaží se navázat kontakt s potenciálními zákazníky či svými zaměstnanci). Mezinárodní pronájem pracovních sil se nepovažuje za ekonomickou činnost, která by mohla být označena za poskytování služeb, což by vedlo ke vzniku stálé (službové) provozovny a v souvislosti s jejím vznikem také ke zdanění zahraničního zaměstnavatele v ČR. [7]

Pakliže by však některé z předpokladů struktury MPPS nebyly splněny, mohla by v ČR zahraničnímu zaměstnavateli vzniknout stálá (službová) provozovna pro účely daně z příjmů právnických osob. Vznik stálé provozovny by neměl způsobit žádné dopady na oblast daně z příjmů fyzických osob, tj. plátce daně z příjmů ze závislé činnosti by plnil český ekonomický zaměstnavatel. [7]

3.3 Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění

V souvislosti s migrací zaměstnanců a ekonomickými aktivitami zaměstnavatelů v zahraničí je potřeba vzít v úvahu také odvody na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Vždyť i dle OECD je sociální zabezpečení považováno za jednu z daní. Pakliže tedy právní zaměstnavatel plánuje pronajímat své zaměstnance do zahraničí, bude jej i jeho zaměstnance zajímat, jakým způsobem bude řešena účast zaměstnanců na sociálním zabezpečení a

zdravotním pojištění. V této kapitole bude tedy vysvětleno, jaké konsekvence vyplývají v případě pronájmu pracovních sil v oblasti sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění.

3.3.1 Sociální zabezpečení

Povinnosti týkající se sociálního zabezpečení jsou rozdílné v závislosti na tom, zda se jedná o zaměstnance, který je pronajímán ze smluvního státu nebo ze státu nesmluvního. Smluvním státem se v tomto případě rozumí stát, se kterým má ČR uzavřenou bilaterální smlouvu o sociálním zabezpečení, nikoli SZDZ. Dále je u smluvních států důležité rozlišovat, zda podléhají koordinačním nařízením EU (státy EU, ostatní smluvní státy a další státy EHP a Švýcarsko). [7, 9]

3.3.2 Koordinace sociálního zabezpečení

Jedním z hlavních principů EU je volný pohyb občanů. Z tohoto práva plyne členským státům v oblasti sociálního zabezpečení povinnost zacházet s občany EU, kteří migrují z různých států, jako s vlastními občany, a to tak, aby nikterak nebyla omezena jejich možnost pracovat v jiných členských státech. Co se týče oblasti sociálního zabezpečení, tak nedochází k tzv. harmonizaci jednotlivých sociálních systémů, avšak pouze k jejich koordinaci. Harmonizace by v této oblasti byla velice náročná, jelikož sociální systémy jednotlivých států jsou značně rozdílné, jsou založeny na odlišných zásadách a mají i různá institucionální řešení. Koordinace tedy nijak národní předpisy neupravuje, a proto tedy mezi národními systémy sociálního zabezpečení rozdíly zůstávají. Koordinace tedy plní takovou funkci, která má za úkol nahradit národní pravidla, která omezují migrující občany a vytváří tak na úrovni EU pravidla vlastní, tedy koordinační. Existují čtyři základní principy koordinace sociálního zabezpečení:

- princip rovného zacházení,
- princip aplikace právního řádu jediného státu,
- princip sčítání dob pojištění,
- princip zachování nabytých práv. [19]

3.3.3 Sociální zabezpečení v souvislosti s mezinárodním pronájmem pracovních sil

Konsekvence mezinárodního pronájmu pracovních sil do ČR ze států EU, EHP či Švýcarska jsou upravovány prostřednictvím koordinačních nařízení EU. V těchto nařízeních jsou obsažena krom základního pravidla pro určení účasti na systému sociálního zabezpečení

také speciální postupy pro určité situace. Dále mohou být prostřednictvím těchto nařízení uděleny výjimky ze základního pravidla. [7]

Podle základního pravidla jsou pronajatí zaměstnanci součástí sociálního zabezpečení ve státě, v němž vykonávají fyzicky svou výdělečnou činnost. V případě pronájmu zaměstnance do ČR je tedy tento zaměstnanec součástí zdejšího sociálního zabezpečení od prvního dne, kdy začal vykonávat činnost na území ČR. [7]

Výše uvedená situace by znamenala pro zahraničního právního zaměstnavatele poměrně podstatné administrativní zatížení, jelikož by musel zaregistrovat sebe i pronajaté zaměstnance na příslušné české úřady. Následně by právní zaměstnavatel musel každý měsíc vypočítávat pojistné na důchodové a nemocenské pojištění a také každé čtvrtletí pojistné na zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele a odvádět příslušné částky českým institucím. [7, 9]

Výše uvedené nežádoucí situace řeší právě koordinační nařízení EU, které upravují základní pravidlo, podle kterého tato situace nastala. Toto koordinační nařízení EU obsahuje ustanovení, podle kterých je zaměstnanec i přes výkon své závislé činnosti na území ČR nadále součástí svého tuzemského systému sociálního zabezpečení. Jedná se zejména o:

- využití ustanovení týkající se vyslání (aplikovatelné též na MPPS),
- souběh výkonu činnosti ve více státech,
- výjimku udělenou úřady sociálního zabezpečení (domovského i hostitelského).

[7]

Prostřednictvím koordinačního nařízení EU tedy následně dojde k tomu, že za pronajatého zaměstnance odvádí pojistné v jeho domovské zemi jeho právní zaměstnavatel. Právní zaměstnavatel následně přefakturuje výši zaplaceného pojistného spolu s ostatními náklady českému ekonomickému zaměstnavateli. [7]

Koordinační nařízení EU stanovují, že pronajatý zaměstnanec svým zaměstnavatelem společnosti umístěné v jiném členském státě EU, zůstává nadále účasten domovskému systému sociálního zabezpečení, pakliže doba výkonu jeho činnosti nepřekročí 24 měsíců. Prostřednictvím prováděcích předpisů k těmto koordinačním nařízením EU, jsou stanoveny přesné podmínky pro uplatnění tohoto ustanovení. Jedním z těchto striktních pravidel je přímý vztah mezi vysílající společností a zaměstnancem. [7, 9]

Dříve výklad prováděcích předpisů ke koordinačním nařízením EU uváděl, že se v případě MPPS jedná o narušení přímého vztahu, což bylo v rozporu s podmínkami uplatnění zmiňovaného ustanovení. Kromě samotných koordinačních nařízení EU a prováděcích předpisů byla zároveň zohledněna judikatura Soudního dvora EU. Ta se ustanovením o vyslání zabývala a v některých závěrech došla k pozitivnímu závěru, že u MPPS může být toto ustanovení aplikováno. [7, 9]

Jako příklad lze uvést rozsudek Soudního dvora EU C-35/70, ve kterém se jednalo o případ, kdy agentura práce pronajala své zaměstnance uživateli, který byl z jiného členského státu EU. Dle výše zmíněných striktních prováděcích předpisů ke koordinačním nařízením EU bylo nemožné, aby tito zaměstnanci zůstali účastni domovskému sociálnímu zabezpečení a neúčastnili se tak zahraničního systému sociálního zabezpečení. V tomto rozsudku Soudní dvůr EU rozhodl, že se jedná o diskriminaci a že dané ustanovení může být aplikováno i na pronajaté zaměstnance. [7, 9]

V praxi může nastat situace, kdy pronajatý zaměstnanec vykonává činnost ve více státech najednou. K této situaci může dojít v případě, kdy pronajatý zaměstnanec vykonává činnost pro svého ekonomického zaměstnavatele v ČR a částečně také pro svého právního zaměstnavatele v zahraničí. V takových případech lze uplatnit zvláštní ustanovení koordinačních nařízení EU, podle kterých je tento zaměstnanec součástí sociálního zabezpečení v zemi, kde má své trvalé bydliště, pakliže v této zemi vykonává alespoň 25 % své činnosti, případně pobírá alespoň 25 % odměň z těchto činností. Pokud by tyto podmínky nebyly splněny, jsou koordinačními nařízeními EU stanoveny další postupy při určování příslušnosti k systému sociálního zabezpečení. [7]

Existuje i možnost, že by pronajatý zaměstnanec a jeho zahraniční zaměstnavatel podal žádost na příslušný úřad v domovském státě o udělení výjimky z příslušnosti k českému systému sociálního zabezpečení. O takovou výjimku je možno požádat za jakýchkoli okolností, nejsou tedy stanoveny žádné podmínky pro podání žádosti. Žádost následně musí být schválena příslušnými orgány obou států. ČSSZ nebo Centrum mezistátních úhrad, jakožto kompetentní orgány po obdržení žádostí obvykle zasílají českému ekonomickému zaměstnavateli dodatečné otázky týkající se pronajatého pracovníka. Poté, co obdrží odpovědi na položené otázky vyhodnotí a obeznámí příslušné zahraniční úřady s jejich závěrem. Posuzování může trvat i několik měsíců, a proto se doporučuje zaslat žádost s dostatečným předstihem. [7]

3.3.4 Zdravotní pojištění

Pro oblast systému veřejného zdravotního pojištění existují také Nařízení Rady EU. Tyto nařízení se staly pro ČR závaznými po vstupu do EU, tedy od roku 2004. Jedná se o tyto předpisy:

- nařízení Rady č. 883/2004,
- nařízení Rady č. 987/2009. [2]

Tyto dvě Nařízení Rady EU jsou obligatorní pro všechny státy EU a některé státy EHP společně se Švýcarskem. [2]

Zdravotní pojištění podle výše uvedených předpisů odpovídá věcné dávce nemocenského pojištění. Do českých předpisů jsou zapracovávány předpisy Evropského společenství a je pomocí nich upravováno veřejné zdravotní pojištění, rozsah a podmínky, které musí být splněny pro poskytnutí zdravotní péče, způsob určení cen a úhrad léků a potravin pro speciální lékařské účely, které jsou hrazeny ze zdravotního pojištění. [2]

V ČR jsou účastny zdravotního pojištění všechny osoby z EU, EHP a Švýcarska, a to za podmínek stanovených Nařízeními Rady. Obecně však platí základní pravidlo, že se na pojištěné osoby můžou vztahovat právní předpisy pouze jednoho státu a že jsou účastny systému zdravotního pojištění v té zemi, ve které vykonává svou výdělečnou činnost. [2]

Účastníky systému českého zdravotního pojištění jsou osoby, které:

- mají na území ČR trvalý pobyt,
- nemají na území ČR trvalý pobyt, pokud jsou zaměstnány zaměstnavatelem, který má na území ČR sídlo nebo trvalý pobyt a pokud jim plynou od tohoto zaměstnavatele příjmy podle § 6 ZDP,
- podléhají předpisům podle Nařízením Rady EU. [2]

První dvě skupiny podléhají českým předpisům upravujícím veřejné zdravotní pojištění. Poslední skupina pojištěnců je účastna českému zdravotnímu pojištění z titulu vstupu ČR do EU. Neznamená to však, že by pro osoby s trvalým pobytem na území ČR neměly Nařízení Rady EU žádné opodstatnění. Nařízení Rady EU totiž rozšiřují okruh osob, které na veřejném zdravotním pojištění účast mít nebudou. [2]

Jedná se o osoby, které budou např. ze zdravotního pojištění vyňaty. Jsou to osoby, které:

- nemají na území ČR trvalý pobyt a vykonávají činnost pro zaměstnavatele, kteří využívají diplomatických výhod a imunit, nebo pro zaměstnavatele, kteří mají sídlo mimo území ČR,
- se dlouhodobě zdržují v zahraničí,
- mají na území ČR trvalý pobyt a jsou výdělečně činné v zemích EU nebo jsou rodinnými příslušníky těchto osob,
- vykonávají na území ČR výdělečnou činnost jako vyslaní pracovníci ze zemí EU,
- vykonávají na území ČR nelegální práci podle zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů. [2]

Pro účely této diplomové práce jsou tedy důležití vyslaní pracovníci uvedení v předposledním bodě. Situace je obdobná jako u sociálního zabezpečení. Zaměstnanci, kteří vykonávají závislou činnost na území ČR pro zaměstnavatele z EU se nemusí účastnit českého veřejného zdravotního pojištění, pakliže odvádí po dobu vyslání pojistné ve své zemi. Také u zdravotního pojištění je stanovena maximální doba vyslání pro účely této výjimky ve výši 24 měsíců, která nesmí být překročena. Jakmile je tato lhůta překročena, stává se vyslaný zaměstnanec automaticky pojištěncem českého zdravotního pojištění. Zahraničnímu zaměstnavateli by vznikla povinnost odvádět za zaměstnance pojistné v ČR bez ohledu na jeho sídlo. Zaměstnanec se po dobu vyslání prokazuje tzv. formulářem E 101 nebo A1, příp. formulářem tzv. přenositelných dokumentů, které jsou postupně zaváděny podle nových Nařízení Rady EU. [2]

4 Praktická aplikace pronájmu pracovních sil

V této kapitole budou aplikovány teoretické poznatky, které byly vysvětleny v předešlých kapitolách, a to na konkrétní situaci z praxe. Jedná se o situaci, kdy česká mateřská společnost pronajímá své zaměstnance své dceřiné společnosti, která je usazena na Slovensku.

Jelikož dotčené subjekty vyžadovaly zachování anonymity, bude v této práci označena česká mateřská společnost jako Matka s.r.o. a dceřiná společnost jako Dcerka s.r.o.

4.1 Předpoklady

Situace bude vycházet z následujících předpokladů:

- Matka s.r.o. je daňovým rezidentem ČR a nemá registrovanou stálou provozovnu v žádném jiném státě, resp. na Slovensku,
- Matka s.r.o. je českým plátcem DPH a není registrována k DPH v žádném jiném státě,
- Dcerka s.r.o. je daňovým rezidentem Slovenska, nemá stálou provozovnu v žádném jiném státě, resp. v ČR,
- Dcerka s.r.o. je slovenským plátcem DPH a není registrována k DPH v žádném jiném státě,
- Matka s.r.o. plánuje vyslat pomocnou pracovní sílu své dceřiné společnosti, Dcerce s.r.o.,
- zaměstnanci, kteří budou vysláni, mají uzavřenou pracovní smlouvu s Matkou s.r.o. dle příslušných právních předpisů, a to déle než 6 měsíců,
- zaměstnanci Matky s.r.o., jichž se bude mezinárodní pronájem pracovní síly týkat, jsou českými daňovými rezidenty v souladu s Článkem 4 SZDZ uzavřené mezi ČR a Slovenskem, tj. mají stálý byt na území ČR, příp. středisko životních zájmů atd.,
- zaměstnanci Matky s.r.o. podléhají českému systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění,
- celková doba strávena těmito zaměstnanci na území Slovenska bude 7 měsíců v kalendářním roce 2017,
- nejedná se o krátkodobý výkon činnosti, např. v rámci služebních cest,
- celkem budou Matkou s.r.o. vysláni 4 zaměstnanci.

Matka s.r.o. požádala poradenskou společnost o vypracování odborného stanoviska, jaké dopady by mohly mít výše uvedené předpoklady na všechny zúčastněné subjekty, tj. na společnost Matka s.r.o., společnost Dcerka s.r.o., ale zároveň i na vyslané zaměstnance.

Jelikož je tato práce primárně zaměřena na mezinárodní pronájem pracovních sil, nebudou v této kapitole brány v úvahu další možnosti vyslání zaměstnanců. Zaměstnanci totiž mohou být vysíláni také prostřednictvím poskytování služeb nebo prostřednictvím souběžného zaměstnání. Z odborného stanoviska, které bylo pro účely této diplomové práce poskytnuto vyplynula jako nejvýhodnější varianta využití mezinárodního pronájmu pracovních sil. Z uvedených důvodů se bude praktická část zabývat pouze variantou MPPS.

4.2 Aplikace mezinárodního pronájmu pracovních sil

Jak již bylo výše zmíněno, poradenská společnost se na základě výše uvedených předpokladů rozhodla pro aplikaci MPPS.

Předmětní zaměstnanci tedy jsou zaměstnání svým právním zaměstnavatelem, tj. Matkou s.r.o. a ekonomický zaměstnavatel neboli uživatel bude v tomto případě společnost Dcerka s.r.o.

Aby pronájem zaměstnanců mezi zmiňovanými subjekty nemohl být jakkoli sporován, byla uzavřena smlouva o mezinárodním pronájmu pracovních sil. Smlouva o mezinárodním pronájmu pracovních sil obsahovala všechna důležitá ustanovení, která již byly vymezeny v kapitole 3.1. Jsou jimi:

- způsob výběru pronajatých zaměstnanců,
- podmínky přidělení zaměstnanců,
- způsob odměňování zaměstnanců,
- marže za pronájem (včetně periodicity plateb apod.).

Jelikož Matka s.r.o. plánuje vysílat více než pouze jednoho zaměstnance, vztahuje se tato smlouva na všechny tyto pronajaté zaměstnance.

Za pronájem pracovníků náleží dle uzavřené smlouvy Matce s.r.o. odměna ve výši 80.000 Kč měsíčně za jednoho zaměstnance včetně marže, která byla ve smlouvě stanovena ve výši 25.000 Kč. Jedná se o pracovníky, kteří budou pomáhat při implementaci nového projektu ve společnosti Dcerka s.r.o. Společnosti se mezi sebou dohodly, že o daň z příjmů fyzických osob, která bude odváděna společností Dcerka s.r.o., bude ponížena odměna, která náleží společnosti Matka s.r.o. za zprostředkování pronájmu pracovní síly. Matka s.r.o.

následně v rámci měsíčního vyúčtování mezd pronajatým zaměstnancům zaplacenou zahraniční daň srazí.

Tabulka 4.1 – Rozdělení fakturované částky

Popis	Částka
Fakturovaná částka	80.000 Kč
Marže za pronájem pracovní síly	25.000 Kč
Výše příjmu podléhající zdanění	55.000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

V případě, že by ze smluvní dokumentace nebo z vystavovaných faktur společnosti Matka s.r.o. nebylo možné rozeznat výši příjmu, který náleží pronajatému zaměstnanci, považovala by se dle slovenských daňových předpisů za příjem podléhající zdanění celá fakturovaná částka. V této modelové situaci je však výše marže známa, a proto bude výše příjmu pronajatého zaměstnance ve výši 55.000 Kč.

Sjednaná cena by měla být v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 ZDP. Toto ustanovení se týká tzv. ceny obvyklé mezi spojenými osobami. Cenou obvyklou se v tomto případě rozumí cena za poskytnutí služby, která by byla sjednána mezi nezávislými subjekty za podobných či obdobných podmínek v běžném obchodním styku. V tomto případě je cena sjednána v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 ZDP.

Samotné uzavření smlouvy o MPPS ještě neznamená, že se skutečně jedná o MPPS. Slovenská daňová legislativa, stejně jako česká, uplatňuje základní princip správy daní, a to „přednost obsahu právního jednání před formou“. Dle tohoto principu je rozhodující skutečný stav a způsob výkonu aktivit zaměstnanců na Slovensku bez ohledu na smluvní nastavení těchto aktivit. Pakliže by tedy smlouva byla koncipována jako MPPS, ale skutečný stav by nasvědčoval, že se jedná o poskytování služeb, měl by přednost skutečný stav před smluvním ujednáním. Proto je potřeba, aby obě zúčastněné společnosti dohlíželi na plnění základních kritérií, které jsou nezbytné pro aplikaci MPPS.

Mezi základní ukazatele pro posouzení, zda je slovenská Dcerka s.r.o. tzv. ekonomickým zaměstnavatelem českých zaměstnanců Matky s.r.o. patří:

- Dcerka s.r.o. určuje množství, kvalifikaci a další požadavky na zaměstnance (pohlaví, věk apod.), stanovuje dobu, po kterou je bude potřebovat,
- Dcerka s.r.o. přímo nebo nepřímo úkoluje, řídí a kontroluje zaměstnance,
- činnost je vykonávána na místě, které je určeno ekonomickým zaměstnavatelem (Dcerka s.r.o.) a je pod jeho kontrolou a nese rizika s ní spojené,
- odměna za vykonanou činnost je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo jiným obdobným způsobem, ze kterého je možné zjistit spojitost mezi odměnou pronajímatele a příjmem vyplaceným zaměstnanci,
- veškeré pracovní nářadí a materiál jsou zaměstnancům poskytovány ekonomickým zaměstnavatelem (Dcerka s.r.o.).

Jak již bylo v této práci zmíněno, není nutno splňovat všechny ukazatele najednou, avšak je potřeba splnit alespoň většinu z nich.

Jedním z hlavních rysů MPPS, které odlišují tuto strukturu od poskytování služeb je skutečnost, že společnost Matka s.r.o. pronajala společnosti Dcerka s.r.o. své zaměstnance, nikoli kompletní službu, u které by jakkoli ručila za její kvalitu, tj. neexistuje žádná obecná záruka za kvalitu provedených prací těchto zaměstnanců. Zaměstnanec společnosti Matka s.r.o. tedy plní příkazy společnosti Dcerka s.r.o. a ta nese veškerá rizika spojená s činnostmi těchto zaměstnanců.

V praktické části bude rovněž nasimulována kalkulace daňové povinnosti zaměstnance Tomáše Čecha včetně daňového přiznání, které bude uvedeno v Příloze č. 3 této diplomové práce. Aby mohlo být sestaveno daňové přiznání pana Čecha, je potřeba znát níže uvedené předpoklady:

- pan Čech má u Matky s.r.o. podepsané prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti,
- pan Čech vykonával v roce 2017 činnost pro Dcerku s.r.o. po dobu 7 měsíců,
- má 3 vyživované děti,
- u dvou dětí platí školné v mateřské škole, a to 13.000 Kč a 10.000 Kč.

4.3 Mezinárodní pronájem pracovních sil z pohledu společnosti Matka s.r.o.

Ačkoli pronajatí zaměstnanci nebudou pobývat v ČR, neznamená to pro společnost Matka s.r.o. oproštění od všech administrativních povinností. Přestože budou pronajatí zaměstnanci plnit úkoly svého ekonomického zaměstnavatele, budou nadále v pracovním poměru se společností Matka s.r.o. Je tedy potřeba, aby právní zaměstnavatel plnil své povinnosti i v průběhu pobytu zaměstnanců na Slovensku.

V této kapitole budou tedy vymezeny veškeré dopady a povinnosti, které společnosti Matka s.r.o. vzniknou v souvislosti s pronájmem svých pracovníků do zahraničí, resp. na Slovensko, a to zejména v oblasti daní, sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění.

4.3.1 Daňové aspekty

Společnost Matka s.r.o. vykonává svou podnikatelskou činnost nadále jen na území ČR. MPPS se totiž nepovažuje za poskytování služeb a nevzniká ji tedy na území Slovenska stálá provozovna. Pokud by však došlo k tomu, že by nebyly splněny základní podmínky MPPS a skutečný stav by nasvědčoval spíše poskytování služeb, mohla by české společnosti na Slovensku stálá provozovna vzniknout.

Veškeré náklady a výnosy týkající se MPPS budou zohledňovány v rámci přiznání k dani z příjmů právnických osob v ČR. Na mzdové náklady, které Matka s.r.o. vyplácí svým zaměstnancům, nemá MPPS žádný negativní vliv, tj. zůstávají daňově účinnými.

Česká daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, kterou vykonávají pronajatí zaměstnanci (daňoví rezidenti ČR) na území Slovenska, se na tyto zahraniční příjmy neaplikuje, jelikož dané příjmy mohou být v ČR vyjmuty ze zdanění, pokud byly na Slovensku zdaněny, resp. pokud prošly systémem zdanění na Slovensku. Matka s.r.o. by nemusela v ČR odvádět ani zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti z části připadající na výkon práce na Slovensku na základě žádosti zaslané příslušnému finančnímu úřadu. Tuto žádost může zaslat český zaměstnavatel ve smyslu ustanovení § 38h odst. 12 ZDP, ve kterém je uvedeno: „*správce daně může na žádost plátce zrušit povinnost srážet zálohy na daň podle předchozích odstavců z příjmů ze závislé činnosti vykonávané v zahraničí*“. Z uvedeného tedy vyplývá, že by Matka s.r.o. mohla odvádět zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti pouze z části mzdy připadající na výkon zaměstnání na území ČR.

Slovenskou daň z příjmů fyzických osob pronajatých zaměstnanců Matka s.r.o. vůbec neřeší, jelikož tuto povinnost plní Dcerka s.r.o. Tato skutečnost je pro českého právního zaměstnavatele velkou výhodou, protože nemá dostatečné znalosti slovenské daňové legislativy a ani tomu nemá přizpůsobené účetní systémy.

Společnosti Matka s.r.o. nevznikne na Slovensku provozovna pro účely DPH. Faktury za MPPS budou vystavovány v režimu přenesení daňové povinnosti, tj. Dcerka s.r.o. bude povinna DPH přiznat a odvést.

4.3.2 Povinnosti společnosti Matka s.r.o. v oblasti sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

V případě dlouhodobějšího ujednání (více než 24 měsíců, nebo pokud by se jednalo o náhradu dříve pronajatého zaměstnance), je možné aplikovat v souladu s Nařízením Evropského parlamentu a Rady č. 883/2004, o koordinaci systému sociálního zabezpečení (dále jen „Nařízení“) režim výkonu činnosti ve více státech (v ČR i na Slovensku) – tzn. pokud rezident ČR vykonává alespoň 25 % své činnosti v ČR, může zůstat účasten českému systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění.

V případě krátkodobějšího ujednání je dle Nařízení možné aplikovat výjimku, a to pouze pokud doba vyslání konkrétního zaměstnance nepřesáhne 24 měsíců a tento zaměstnanec nenahrazuje dříve vyslaného zaměstnance. V takovém případě by zaměstnanci s bydlištěm v ČR po celou dobu vyslání podléhali sociálnímu a zdravotnímu pojištění dle českých předpisů, a to i za předpokladu, že by vykonávali na Slovensku 100 % své činnosti.

V obou výše uvedených případech by se tedy Matka s.r.o. nemusela registrovat k sociálnímu a zdravotnímu pojištění na Slovensku.

Z výchozích předpokladů lze tedy usoudit, že smluvní ujednání o MPPS mezi Matkou s.r.o. a Dcerkou s.r.o. splňuje definici krátkodobého ujednání, jelikož budou zaměstnanci pracovat na území Slovenska pouze po dobu 7 měsíců v daném roce.

Matka s.r.o. tedy bude nadále odvádět ze mzdy, kterou vyplácí svým pronajatým zaměstnancům odvody na sociální a zdravotní pojištění. V následující tabulce budou vypočteny odvody zaměstnance Tomáše Čecha, které musí Matka s.r.o. provádět při jeho výkonu činnosti na Slovensku.

Tabulka č. 4.2 – Odvody sociálního a zdravotního pojištění společností Matka s.r.o. za zaměstnance Tomáše Čecha

Popis	Částka
Hrubá mzda zaměstnance	55.000 Kč
Sociální pojištění – zaměstnavatel (25 %)	13.750 Kč
Zdravotní pojištění – zaměstnavatel (9 %)	4.950 Kč
Celkové odvody – zaměstnavatel	18.700 Kč
Sociální pojištění – zaměstnanec (6,5 %)	3.575 Kč
Zdravotní pojištění – zaměstnanec (4,5 %)	2.475 Kč
Celkové odvody – zaměstnanec	6.050 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedené Tabulky č. 4.2 tedy vyplývá, že zaměstnavatel odvede za zaměstnance 34 % z hrubé mzdy, jako kdyby pracoval v ČR. Zaměstnanci je naopak z jeho hrubé mzdy strženo pojistné na sociální a zdravotní pojištění ve výši 6.050 Kč.

4.3.3 Právní aspekty

Společnosti Matka s.r.o. neplyne povinnost registrace/založení právní entity (např. organizační složky) na Slovensku.

Pro MPPS není v ČR obecně vyžadováno žádné speciální povolení ke zprostředkování zaměstnání, jako tomu je např. u agentur práce. Jisté omezení představuje ustanovení § 43a zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, kde je uvedeno, že lze zaměstnance dočasně přidělit k jinému zaměstnavateli nejdříve po uplynutí 6 měsíců ode dne vzniku pracovního poměru, což je dle známých informací v tomto případě splněno.

Společnost Matka s.r.o. bude povinna se zaregistrovat na slovenském Národnom Inšpektoráte práce (dále jen „NIP“) jako zahraniční zaměstnavatel vysílající zaměstnance na Slovensko, a to před vysláním svého prvního zaměstnance. Následně bude Matka s.r.o. povinna nahlásit na NIP každého zaměstnance vyslaného na Slovensko včetně vybraných

informací o jeho vyslání. Hlášení může být realizováno písemně nebo elektronicky. Zároveň bude Matka s.r.o. povinna mít v místě vyslání k dispozici:

- 1) pracovní smlouvu uzavřenou s vyslaným zaměstnancem,
- 2) evidenci pracovního času vyslaného zaměstnance,
- 3) doklady o mzdě vyplacené vyslanému zaměstnanci za práci vykonanou v rámci vyslání.

4.4 Mezinárodní pronájem pracovní síly z pohledu společnosti Dcerka s.r.o.

V této kapitole budou vysvětleny aspekty ovlivňující uživatele neboli ekonomického zaměstnavatele, kterému v souvislosti s MPPS také plynou určité povinnosti.

Budou zde vysvětleny převážně daňové konsekvence, jelikož společnost Dcerka s.r.o., je jakožto ekonomický zaměstnavatel zodpovědná za placení záloh daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za pronajaté zaměstnance. Naopak v oblasti sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění společnosti Dcerka s.r.o. v daném případě neplynou téměř žádné povinnosti.

4.4.1 Daňové aspekty

Společnost Dcerka s.r.o. si do svých daňových nákladů zahrne platby společnosti Matka s.r.o. za pronajaté zaměstnance. Další náklady spojené s MPPS by u Dcerky s.r.o. závisely na vhodně nastavených podmínkách ve smlouvě a kalkulaci nákladové základny. Pokud by určitý příjem zaměstnance byl považován za zdanitelný, pak by z pohledu Dcerky s.r.o. mohl být takovýto náklad považován za daňové účinný.

Slovenskou daň z příjmů fyzických osob má povinnost odvádět společnost Dcerka s.r.o., která za pronajatého zaměstnance vede mzdovou evidenci a sráží slovenskou daň z příjmů fyzických osob. Tuto povinnost musí Dcerka s.r.o. splnit do 5 dní po výplatě mezd. V tomto případě se za výplatu mzdy považuje den, kdy společnost Dcerka s.r.o. uhradila společnosti Matka s.r.o. fakturu za pronájem zaměstnanců.

Suma sražených a odvedených záloh na daň z příjmů fyzických osob na Slovensku bude vykompenzována v rámci úhrady faktury společnosti Matka s.r.o. za zprostředkování pronájmu pracovních sil, tj. provede se zápočet. Aby bylo možné takto postupovat, je potřeba to mít smluvně upřesněno, aby bylo zamezeno případným sporům. V daném případě se společností dohodly již ve smluvní dokumentaci, že mohou být úhrady faktur poníženy o odvedené zálohy na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti na Slovensku.

Společnost Dcerka s.r.o. by měla být schopna druhé straně prokázat výši odvedené daně, např. prostřednictvím mzdové evidence. Matka s.r.o. v rámci vyúčtování mezd odvedenou slovenskou daň srazí pronajatým zaměstnancům ze mzdy.

Pokud by Dcerka s.r.o. odváděla za pronajatého zaměstnance daň z příjmů fyzických osob na Slovensku a o tuto daň by při vyplácení mzdy neponížila Matka s.r.o. tomuto zaměstnanci jeho mzdu, mohl by mu vzniknout zdanitelný příjem ve výši zaplacené daně Dcerkou s.r.o., což by v konečném nakumulovaném součtu těchto příjmů mohlo představovat vysokou částku.

Dcerka s.r.o. bude přijímat faktury v režimu přenesené daňové povinnosti a bude tedy zodpovědná za vyčíslení, přiznání a odvedení DPH na Slovensku.

V níže uvedené Tabulce 4.3 bude vypočteno, kolik bude měsíčně odvádět slovenská společnost Dcerka s.r.o. za pronajaté zaměstnance zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Jelikož budou výpočty v eurech, bude u všech výpočtů v této práci počítáno s jednotným kurzem ve výši 25,54 Kč/EUR, který platil k poslednímu pracovnímu dni v roce 2017, tj. ke dni 29.12.2017.

Tabulka č. 4.3 – Výpočet měsíční zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti pronajatých zaměstnanců na Slovensku

Popis	Částka
Fakturovaná částka	3.132,34 EUR
Marže za zprostředkování pronájmu	978,86 EUR
Výše příjmu podléhající zdanění	2.153,48 EUR
Měsíční nezdánitelná část základu daně	191,26 EUR
Základ daně	1.962,22 EUR
Celkem daňová povinnost (19 %)	372,82 EUR

Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedené Tabulky č. 4.3 vyplývá, že za pronajatého zaměstnance bude odvedena daň ve výši 372,82 EUR. Základem daně byla v tomto případě fakturovaná částka,

kteřá byla snížena o marži za zprostředkování. Příjem podléhající slovenské dani z příjmů fyzických osob tedy činil 2.153,48 EUR. Pokud by výše marže za zprostředkování nebyla smluvně ujednána a společnost Dcerka s.r.o. by nedokázala zjistit přesnou výši příjmu zaměstnance ani z přijaté faktury, považovala by se za příjem podléhající slovenské dani z příjmů fyzických osob celá fakturovaná částka, tedy 80.000 Kč, resp. 3.132,34 EUR.

Základ daně se dle slovenské daňové legislativy snižuje o tzv. nezdanitelnou část základu daně, která v tomto případě činila 191,26 EUR. Konečný měsíční základ daně zaměstnance tedy činil 1.962,22 EUR. Výsledná daň po použití 19 % sazby činí 372,82 EUR. Dle slovenských daňových předpisů by mohlo být od základu daně odečteno i zaplacené pojistné v zahraničí, avšak jelikož nebylo nijak smluvně ujednáno, že by Matka s.r.o. jakýmkoli způsobem poskytovala potvrzení o částce odvedeného pojistného do českého systému, nebylo pojistné od základu daně odečítáno. Toto tedy může mít negativní dopad na daňové zatížení mzdy zaměstnance.

V následující Tabulce č. 4.4 bude vyčíslena konečná částka, kterou musí uhradit společnost Dcerka s.r.o. společnosti Matka s.r.o. za pronájem jednoho zaměstnance za jeden měsíc.

Tabulka 4.4 – Částka hrazena společnostmi Dcerka s.r.o. společnosti Matka s.r.o.

Popis	Částka
Fakturovaná částka	80.000 Kč
Zaplacená záloha na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za pronajatého zaměstnance	9.521,8 Kč
Úhrada přijaté faktury	70.478,2 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Z Tabulky č. 4.4 vyplývá, že měsíční úhrada za jednoho pronajatého zaměstnance činí po odpočtu odvedené daně za tohoto zaměstnance 70.478,2 Kč.

4.4.2 Povinnosti společnosti Dcerka s.r.o. v oblasti sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

Jak již bylo zmíněno v kapitole 4.3.2, na pronajaté zaměstnance lze za splnění podmínek Nařízení aplikovat režim výkonu ve více státech. Pronajatí zaměstnanci by tedy zůstali příslušní svému domovskému systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění a pro společnost Dcerka s.r.o. by tedy v tomto ohledu neznamenal žádné povinnosti. Veškeré odvody by řešila česká společnost Matka s.r.o. na území ČR.

Aby si však společnost Dcerka s.r.o. mohla být jista, že nemá povinnost odvádět za české zaměstnance žádné pojistné, měla by si tuto skutečnost prověřit. Formulář A1 by mohl být postačující, jelikož potvrzuje, že zůstává dotčený zaměstnanec příslušný českému systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění. Může si to však ověřit i u právního zaměstnavatele.

4.4.3 Právní aspekty

Ani po slovenském ekonomickém zaměstnavateli by v tomto případě nebylo vyžadováno žádné speciální povolení pro účely MPPS z ČR na Slovensko. Společnost Dcerka s.r.o. bude mít akorát povinnost nahlásit vyslané zaměstnance na slovenském Úřadě práce.

Pracovní smlouvu ekonomický zaměstnavatel s pronajatými zaměstnanci neuzavírá, protože už tito zaměstnanci mají uzavřený pracovní poměr se svým českým zaměstnavatelem. Jedinou smluvní dokumentací, která je při MPPS nezbytná je smlouva o zprostředkování pronájmu pracovní síly.

4.5 Mezinárodní pronájem pracovní síly z pohledu pronajatých zaměstnanců

V této kapitole budou shrnuty aspekty dopadající na pronajaté zaměstnance v souvislosti s MPPS. Nejdůležitějším článkem MPPS jsou totiž samotní zaměstnanci, kteří musí kvůli své práci opustit svou zemi a pracovat v zahraničí.

Zaměstnance by měly také zajímat dopady, které jim může jejich vyslání způsobit. Ať už se jedná o pojistné nebo o daňové povinnosti vyplývající z výkonu činnosti v zahraničí.

V této kapitole bude rovněž vypočtena celosvětová daňová povinnost dotčeného zaměstnance. V Příloze č. 3 této diplomové práce bude uvedeno vyhotovení daňového přiznání za rok 2017 jednoho ze zaměstnanců.

4.5.1 Daňové aspekty

Pronajatí zaměstnanci zůstávají při jejich vyslání nadále daňovými rezidenty ČR v souladu se SZDZ. Na území Slovenska jim tedy neplynou v oblasti daně z příjmů žádné povinnosti, pakliže zde nevykonávají i jiné výdělečné činnosti kromě své závislé činnosti.

Příjmy, ze kterých byla odvedena daň na Slovensku, lze v rámci daňového přiznání podávaného v ČR vyjmout ze zdanění. Základním předpokladem pro vynětí těchto příjmů je, aby skutečně prošly systémem zdanění na Slovensku. K prokázání zdanění těchto příjmů na Slovensku budou zaměstnanci potřebovat získat potvrzení o zaplacené dani od příslušného slovenského finančního úřadu, příp. by mohlo postačovat potvrzení plátce daně, tj. Dcerka s.r.o.

4.5.2 Povinnosti pronajatých zaměstnanců v oblasti sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

Jak již bylo zmiňováno v předešlých kapitolách týkajících se zaměstnavatelů, čeští pracovníci můžou za určitých podmínek zůstat příslušní českému systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění. Vzhledem k předpokladům uvedeným na začátku kapitoly lze konstatovat, že je možné v souladu s Nařízením aplikovat režim výkonu činnosti ve více státech.

Aby bylo možné aplikovat tento režim, musí být pronajatí zaměstnanci schopni prokázat příslušnost domovskému systému českého sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění. K prokázání je tedy potřeba mít v místě výkonu činnosti k dispozici tzv. formulář A1. Pro získání tohoto formuláře je potřeba zaslat žádost na místě příslušnou správu sociálního zabezpečení. Tento formulář slouží pro účely sociálního zabezpečení i zdravotního pojištění.

Zaměstnancům bude jejich právní zaměstnavatel odvádět z jejich mzdy odvody na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Měla by jim být zasílána jejich výplatní páska, kde si mohou zkontrolovat, zda za ně jejich právní zaměstnavatel odvody skutečně odvádí.

4.5.3 Kalkulace odvodů a daňové povinnosti pronajatého zaměstnance Tomáše Čecha

Ačkoli bude v Příloze č. 3 této diplomové práce uvedeno daňové přiznání pronajatého zaměstnance Tomáše Čecha, bude v této kapitole vypočítána jeho čistá mzda i celková roční daňová povinnost.

V kapitolách výše byly vypočteny odvody pojistného, které je povinna odvádět společnost Matka s.r.o. a zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti na Slovensku, kterou měsíčně odvádí společnost Dcerka s.r.o.

Tabulka č. 4.5 – Výpočet měsíční čisté mzdy Tomáše Čecha

Popis	Částka
Hrubá mzda	55.000 Kč
Sociální pojištění hrazené společností Matka s.r.o. (25 %)	13.750 Kč
Zdravotní pojištění hrazené společností Matka s.r.o. (9 %)	4.950 Kč
Sociální pojištění hrazené zaměstnancem (6,5 %)	3.575 Kč
Zdravotní pojištění hrazené zaměstnancem (4,5 %)	2.475 Kč
Srážka slovenské daně	9.522 Kč
Čistá mzda	39.428 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Z Tabulky č. 4.5 tedy vyplývá, že měsíčně bude Tomáši Čechovi plynout z jeho výkonu činnosti na Slovensku čistá mzda ve výši 39.428 Kč. Tomáš Čech prostřednictvím svého právního zaměstnavatele uhradil zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, kterou za něj odvedl jeho ekonomický zaměstnavatel.

V následující Tabulce č. 4.6 bude vypočtena roční daňová povinnost zaměstnance Tomáše Čecha. Východisko bude založeno na informacích, které byly o tomto zaměstnanci uvedeny v kapitole 4.2.

Tabulka č. 4.6 – Roční daňová povinnost pronajatého zaměstnance Tomáše Čecha

Popis	Částka
Úhrn celosvětových příjmů ze závislé činnosti	660.000 Kč
Úhrn příjmů ze závislé činnosti na Slovensku	385.000 Kč
Úhrn povinného pojistného podle § 6 odst. 12 ZDP	224.400 Kč
Dílčí základ daně	884.400 Kč
Úhrn příjmů plynoucí ze zahraničí zvýšený o povinné pojistné	515.900 Kč
Základ daně po vynětí příjmů ze zdrojů v zahraničí	368.500 Kč
Daň (15 %)	55.275 Kč
Základní sleva na poplatníka	24.840 Kč
Sleva za umístění dítěte	21.000 Kč
Daň po uplatnění slev	9.435 Kč
Daňové zvýhodnění na 3 vyživované děti	40.212 Kč
Daňový bonus	30.777 Kč
Úhrn zaplacených záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti	30.435 Kč
Konečná daňová povinnost za rok 2017	- 61.212 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Úhrn celosvětových příjmů v roce 2017 činil celkem 660.000 Kč, což odpovídá měsíční hrubé mzdě 55.000 Kč, kterou má pan Čech uvedenou v pracovní smlouvě. Příjmy, které mu plynuly z jeho závislé činnosti vykonávané na Slovensku po dobu 7 měsíců činí 385.000 Kč. Tyto příjmy tedy mohou být v rámci přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2017 v ČR vyjmuty ze základu daně podle § 38f odst. 4 ZDP, jelikož prošly systémem zdanění na Slovensku. Od celkového dílčího základu daně, který činil 884.000 Kč (hrubá mzda zvýšená o povinné pojistné podle § 6 odst. 12 ZDP) bylo tedy odečteno celkem 515.900 Kč (hrubé zahraniční příjmy zvýšené o povinné pojistné podle § 6 odst. 12 ZDP). Základem daně pro výpočet daňové povinnosti tedy byla částka 368.500 Kč. Tomáš Čech si kromě základní slevy na poplatníka mohl uplatnit i slevu za umístění dítěte. Hranice pro uplatnění této slevy na jedno dítě je minimální mzda v příslušném roce, což v roce 2017 činilo 11.000 Kč. Jelikož u jednoho dítěte došlo k překročení tohoto limitu, mohl si uplatnit pouze hraniční částku ve výši 11.000 Kč a u druhého dítěte skutečně vynaloženou částku ve výši 10.000 Kč. Podmínkou je doložení potvrzení o uhrazených výdajích mateřské školy za rok 2017. Na všechny své 3 děti mohl pan Čech uplatnit daňové zvýhodnění a to 13.404 Kč na první dítě, 19.404 Kč na druhé dítě a 24.404 Kč na třetí dítě, což dohromady činilo 40.212 Kč. Prostřednictvím slev na dani a daňových zvýhodnění došlo nakonec k daňovému bonusu ve výši 30.777 Kč. Jelikož pan Čech zaplatil na zálohách dohromady 30.435 Kč, bude mu vrácen přeplatek včetně daňového bonusu ve výši 61.212 Kč.

5 Závěr

Diplomová práce byla zaměřena na institut mezinárodní pronájem pracovních sil. Dle autora je to velice aktuální téma, a to vzhledem k celkovému trendu pohybu pracovníků po celém světě. ČR se už dnes potýká s nedostatkem pracovníků, a tak je tento problém často řešen právě mezinárodním zaměstnáváním. Práce byla zaměřena pouze na pronájem pracovníků mezi ČR a jinými členskými státy EU.

V první teoretické části byla interpretována česká daňová soustava včetně vysvětlení jednotlivých druhů daní. Dále byly v této části definovány pojmy, které souvisejí s mezinárodním dvojím zdaněním, což je úzce spjato s tématem této diplomové práce. Byly v ní vysvětleny podmínky určení daňového rezidentství na úrovni českých daňových předpisů a také na úrovni mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění. Dále byly uvedeny situace, kdy může ke dvojímu zdanění dojít. Výskyt dvojího zdanění je řešen pomocí různých opatření proti jeho vzniku, což bylo rovněž v dané kapitole vysvětleno. Vzhledem k povaze praktické části pak byly na závěr první části rozebrány jednotlivé články smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi ČR a Slovenskem, které souvisí s daným tématem a situací, která byla řešena právě v praktické části.

Jelikož byla práce primárně zaměřena na MPPS, bylo potřeba vymezit důležitá ustanovení, která by neměla chybět ve smlouvě o pronájmu pracovní síly. Dále byly vymezeny základní charakteristické znaky této struktury vyslání zaměstnanců, a stejně tak kritéria, podle kterých se posuzuje, zda se skutečně jedná o MPPS. V teoretické části týkající se MPPS byl dále vysvětlen pojem ekonomický zaměstnavatel, způsob odměňování zaměstnanců a také v ní byly vymezeny dopady a povinnosti jednotlivých dotčených subjektů v oblasti daní a sociálního zabezpečení.

Prvním krokem správného nastavení MPPS je zcela určitě uzavření smlouvy o pronájmu pracovní síly, ve které by měla být obsažena veškerá důležitá ustanovení, jako jsou např. podmínky přidělení zaměstnanců, způsob odměňování nebo výše marže za pronájem pracovní síly. Následně je potřeba dbát na dodržování správného nastavení MPPS, aby nedošlo tomu, že by skutečný stav neodpovídal stavu, který je vymezen smlouvou o pronájmu pracovní síly. To by mohlo vést k naplnění znaků jiných struktur vyslání, což by vedlo i k odlišnému daňovému režimu.

Nejdůležitější částí diplomové práce byla praktická část. V úvodu této části byly uvedeny výchozí předpoklady jednoho z klientů nejmenované poradenské společnosti, která se zabývá poskytováním služeb v oblasti daňového poradenství.

Výchozí předpoklady byly analyzovány a s využitím teoretických poznatků z předchozích kapitol byla konkrétní situace vyhodnocena. Postupně byly vysvětleny dopady na jednotlivé zúčastněné subjekty spojené s aplikací MPPS. Především se jednalo o dopady a také povinnosti v oblasti daně z příjmů fyzických osob, daně z příjmů právnických osob a také sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění.

Na závěr praktické části byla vypočtena roční daňová povinnost jednoho z pronajatých zaměstnanců, přičemž bylo aplikováno opatření proti zamezení dvojímu zdanění, konkrétně metoda vynětí příjmů dle vnitrostátních předpisů.

Seznam použité literatury

Odborná literatura

- [1] CRACEA, Andrei (ed.) [i]OECD model tax convention on income and capital 2014[/i]. Amsterdam: IBFD, 2014. 896 s. ISBN 978-90-8722-254-3.
- [2] ČERVINKA, Tomáš. [i]Zdravotní pojištění zaměstnavatelů, zaměstnanců a OSVČ s komentářem a příklady 2016[/i]. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 160 s. ISBN 978-80-7263-999-1.
- [3] HAMERNÍKOVÁ, Bojka. [i]Veřejné finance – Vybrané problémy.[/i] 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 164 s. ISBN 978-80-7552-577-2.
- [4] KOLEKTIV AUTORŮ. [i]Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů[/i]. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 360 s. ISBN 978-80-7552-688-5.
- [5] BRYCHTA, Ivan a Jiří VYCHOPEŇ. [i]Daň z příjmů 2017.[/i] 13. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 554 s. ISBN 978-80-7552-750-9.
- [6] RYLOVÁ, Zuzana. [i]Mezinárodní dvojí zdanění 2012[/i]. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 487 s. ISBN 978-80-7263-724-9.
- [7] RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. [i]Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků[/i]. Olomouc: ANAG, 2012. 368 s. ISBN 978-80-7263-732-4.
- [8] SCHELLEKENS, Marnix, ed. [i]European Tax Handbook 2017[/i]. Amsterdam: IBFD, 2017. 1164 s. ISBN 978-90-8722-407-3.
- [9] ŽENÍŠKOVÁ, Marta. [i]Pojistné na sociální zabezpečení zaměstnavatelů, zaměstnanců, OSVČ, dobrovolně důchodově pojištěných s komentářem a příklady k 1. 1. 2016[/i]. 7. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 152 s. ISBN 978-80-7263-998-4.

Zákony, nařízení, směrnice, pokyny GFŘ a vyhlášky

- [10] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- [11] Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí
- [12] Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

- [13] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- [14] Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí
- [15] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- [16] Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích
- [17] Koordinační výbor Ministerstva financí a Komory daňových poradců – příspěvek č. 221/13.02.08 – Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly. In: *Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 12. 3. 2008.* Dostupné také z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/KV1232008.pdf>

Internetové zdroje

- [18] BUSINESSINFO. Daň z přidané hodnoty (DPH) [online]. BUSINESSINFO [2.1.2018]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/dan-z-pridane-hodnoty-zakl-info-2007-dph-3529.html>
- [19] ČESKÁ SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ. Koordinace sociálního zabezpečení [online]. ČSSZ [11.3.2018]. Dostupné z: <http://www.cssz.cz/cz/evropska-unie/socialni-zabezpeceni/>
- [20] I-PORADCE. Daně – účetnictví vzory a příklady [online]. I -PORADCE [10.3.2018]. Dostupné z: <http://www.i-poradce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok-147622>
- [21] POHODA. Registrace k DPH [online]. POHODA [30.3.2016]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/registrace-k-dph/>

Seznam zkratek

ČR – Česká republika

ČSSZ – Česká správa sociálního zabezpečení

DPH – daň z přidané hodnoty

EHP – Evropský hospodářský prostor

EU – Evropská Unie

GFŘ – Generální finanční ředitelství

KDP – Komora daňových poradců

KOOV – koordinační výbor

MF – Ministerstvo financí

MPPS – mezinárodní pronájem pracovní síly

MPSV – Ministerstvo práce a sociálních věcí

NIP – Národní inspektorát práce

OECD – Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj

OSN – Organizace spojených národů

SZDZ – smlouva o zamezení dvojímu zdanění

ZDNV – zákon o dani z nemovitých věcí

ZDP – zákon o daních z příjmů

ZDPH – zákon o dani z přidané hodnoty

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č.121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 27. 4. 2018



.....

Bc. Michal Hlaváč

Seznam příloh

- Příloha č. 1 Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění podle stavu k 28.3.2018
- Příloha č. 2 Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku
- Příloha č. 3 Přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2017 zaměstnance Tomáše Čecha